

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zhodnocení aspektů intrakomunitárního obchodu z pohledu daně z přidané hodnoty

Aspects Assessment of Intra-Community Trade from Value Added Tax Point of View

Student: Bc. Lukáš Duroň

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2019

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Lukáš Duroň

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Zhodnocení aspektů intrakomunitárního obchodu z pohledu daně
z přidané hodnoty
Aspects Assessment of Intra-Community Trade from Value Added Tax
Point of View

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika a právní úprava DPH u intrakomunitárního obchodu
 3. Problematika DPH ve vybraných zemích a výhled změn evropské legislativy
 4. Aplikace DPH u intrakomunitárního obchodu ve vybrané společnosti s ručeným omezením
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží* 2017. 7. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2017. 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4.
- SCHENK, A., V. THURONYI and W. CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 p. ISBN 978-1-107-61762-9.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně. Přílohy č. 4, 5, 6, 7, 8 a 9 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnil.

V Ostravě dne 26. 4. 2019



.....

Bc. Lukáš Duroň

Obsah

1	ÚVOD	5
2	HISTORIE VZNIKU A CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÍCH POJMŮ DPH	7
2.1	Historie vzniku DPH	7
2.2	Harmonizace DPH	11
2.2.1	Směrnice Rady 2006/112/ES	13
2.3	Charakteristika základních pojmů DPH v rámci České legislativy	14
2.3.1	Předmět daně (§ 2 ZDPH)	15
2.3.2	Územní působnost (§ 3 ZDPH)	16
2.3.3	Vymezení základních pojmů (§ 4 ZDPH)	17
2.3.4	Daňové subjekty	18
2.3.5	Sazby daně a výpočet daně	21
2.3.6	Dobrovolná registrace	24
2.3.7	Povinná registrace	24
2.3.8	Daňové přiznání	26
2.3.9	Kontrolní hlášení	26
2.3.10	Souhrnné hlášení	27
2.3.11	Intrastat	28
2.3.12	Stanovení místa plnění při poskytování služeb	28
2.3.13	Stanovení místa plnění u dodání zboží	32
2.3.14	Karuselové (kolotočové) podvody	32
2.4	Dílčí shrnutí	35
3	APLIKACE DPH VE VYBRANÝCH ZEMÍCH A VÝHLED ZMĚN EVROPSKÉ LEGISLATIVY	36
3.1	Směrnice Rady 2006/112/ES	36
3.1.1	Velká Británie	49
3.1.2	Lotyšsko	51
3.1.3	Akční plán DPH	53
3.2	Austrálie	54
3.2.1	GST	54
3.3	Dílčí shrnutí	57
4	APLIKACE DPH U INTRAKOMUNITÁRNÍHO OBCHODU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI S RUČENÝM OMEZENÝM	58
4.1	Aplikace problematiky ve společnosti AURA, s.r.o.	58
4.1.1	Uskutečněné plnění v tuzemsku (Příloha č. 4)	60
4.1.2	Přijaté plnění v tuzemsku (Příloha č. 5)	61

4.1.3	Uskutečněné intrakomunitární plnění v Lotyšsku (Příloha č. 6)	62
4.1.4	Přijaté plnění od společnosti sídlící v Anglii (Příloha č. 7)	64
4.1.5	Uskutečněné plnění v Austrálii (Příloha č. 8)	65
4.1.6	Přijaté plnění od společnosti sídlící v Austrálii (Příloha č. 9)	67
4.1.7	Zhodnocení a optimalizace v obchodních vztazích společnosti AURA, s.r.o.	68
4.2	Karuselový podvod společnosti FAU s.r.o.	71
4.2.1	Zhodnocení postupu finanční správy a případné následky	72
4.2.2	Karuselový podvod a Akční plán DPH	73
4.3	Dílčí shrnutí	74
5	ZÁVĚR.....	75
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	77
	SEZNAM ZKRATEK	81
	PROHLÁŠENÍ	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je jedna z nejnáročnějších, ne-li tou nejnáročnější, kterou lze nalézt nejen v daňové soustavě České republiky. Ve většině zemí Evropské unie je největším zdrojem příjmů státních rozpočtů, protože se vztahuje na téměř všechny statky a služby, které jsou nabízeny za úplatu. Daň z přidané hodnoty je nejvýnosnější daní, přestože v rámci celé Evropské unie u této daně dochází k nejvyšším daňovým únikům, zejména prostřednictvím Karuselových podvodů.

Dalo by se konstatovat, že z pohledu daně z přidané hodnoty může dojít jenom k třem typům obchodních transakcí s územní působností, a to k transakci v rámci tuzemska, intrakomunitárnímu obchodu a obchodu mimo Evropskou unii. Přestože je daň z přidané hodnoty složitá, díky harmonizaci, která je v rámci Evropské unie vysoká, umožňuje subjektům obchodujícím se subjekty z jiných členských států se snadněji orientovat, co se okolností vzniklých ohledně DPH týče, ať už se jedná o místo plnění nebo kdo bude daň odvádět, protože tyto záležitosti jsou ošetřeny směrnicí Rady 2006/112 ES, kterou musí implementovat každý členský stát do svých daňových zákonů. Cílem harmonizace je především zamezit daňovým únikům a snížit administrativní náklady subjektům obchodujícím v rámci Evropské unie.

Daň z přidaného hodnoty je velice obsáhlá, tudíž není možné pojmout všechny oblasti do jedné diplomové práce. Cílem diplomové práce je proto aplikovat současnou právní úpravu ve vybrané společnosti s ručeným omezeným a na základě aplikace problematiky na konkrétních případech, jež byly poskytnuty vybranou společností, posoudit fungování současného systému z pohledu vybrané společnosti. Dále budou na základě informací týkajících se Akčního plánu DPH, který by měl být implementován v daňových zákonech s platností od roku 2022, vysvětleny principy odvodů daně na základě obchodních vztahů v rámci intrakomunitárního plnění a také na praktickém příkladě zhodnotit, zda-li bude mít Akční plán DPH pozitivní vliv na Karuselové podvody. Cílem práce není se podrobně zabývat Karuselovými podvody nebo poskytovat detailní postupy zdanění podle plánovaného Akčního plánu DPH.

Celá práce bude rozdělena do pěti kapitol včetně úvodu a závěru. Teoretická část práce bude součástí druhé kapitoly a třetí kapitoly. V druhé kapitole budou objasněny důvody vzniku daně z přidané hodnoty, vývoj její harmonizace v rámci Evropské unie a česká legislativní

úprava této daně. Důraz zde bude kladen na všechny náležitosti této daně obsažené v české legislativě, které budou podstatné pro praktickou část této diplomové práce.

Třetí kapitola bude věnována přednostně směrnici Rady 2006/112 ES, která je v současnosti nejdůležitějším dokumentem harmonizující intrakomunitární plnění, proto mu bude věnována podstatná část této kapitoly. Dále budou vymezena legislativní specifika Velké Británie a Lotyšska, která budou podstatná pro praktickou část této diplomové práce. V neposlední řadě bude tato kapitola obsahovat řešení základních obchodních vztahů podle Akčního plánu DPH a základní principy Goods and Services Tax v Austrálii.

Praktická část je obsažena ve čtvrté kapitole a klade si za cíl aplikovat všechnu doposud rozebranou problematiku na vybraných příkladech, které budou vždy rozebrány z pohledu jak poskytovatele služby, tak i z pohledu jejího příjemce. Následně bude zhodnoceno fungování současného systému a navrženo případné řešení společnosti AURA, s.r.o v rámci daňové optimalizace. Společnost AURA, s.r.o. výslovně umožnila použít poskytnuté příklady v této diplomové práci, zbývající údaje jsou volně přístupné na webových stránkách společnosti. Poslední část čtvrté kapitoly konkretizuje problematiku karuselových podvodů na příkladu společnosti FAU, s.r.o., který nebyl doposud vyřešen a bude zde rozebrán důvod vzniku obvinění, zda-li bylo oprávněné, zhodnocení postupu finanční správy a případné dopady na zúčastněné strany sporu. Data, ze kterých tato část čtvrté kapitoly vychází, jsou volně dostupná.

K dosažení cíle práce byly použity metody komparace, analogie, analýzy, syntézy, indukce, matematické a statistické. Celá práce vychází z legislativy účinné k 31. 12. 2018 a byla dána k vazbě 19. 4. 2019

2 Historie vzniku a charakteristika základních pojmů DPH

Ačkoli je daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) jednou z nejmladších existujících daní, lze ji považovat za daň, která od svého vzniku velice rychle našla cestu do většiny daňových systémů po celém světě a stala se významným zdrojem příjmů státních rozpočtů. První část této kapitoly se věnuje historii vzniku DPH, která postihuje nejvíce statků a služeb ze všech daní. Dále se zabývá jejím přínosem pro státní rozpočet, vymezením důležitých pojmů pro tuto daň a její legislativní úpravou v rámci České republiky (dále jen ČR).

2.1 Historie vzniku DPH

První zmínka o zdanění zboží se objevuje už ve druhé polovině 13. století (Schenk, Thuronyi, Cui, 2018), kdy byla v Anglii zavedena daň na anglickou vlnu vyváženou italským obchodníkem, který měl na tento obchod monopol. Postupem času nezůstalo jenom u vlny, a tak se zdanění rozšířilo na všechno exportované zboží, které opustilo hranice Anglie. Systému zdanění exportovaného zboží si ve Středověku povšimly i ostatní státy a začaly ho rovněž aplikovat. Za další pokrok lze považovat zavedení zdanění prodeje uměleckých děl v Itálii, které vybíraly jednotlivé cechy. Jednalo se o první **vnitrostátní** zdanění prodaného zboží, jež se postupně rozšířilo na další vnitrostátní prodeje, jako tomu bylo u exportovaného zboží v Anglii.

Zdanění zboží se v historii měnilo shodně s procesem distribuce zboží ke konečnému spotřebiteli. K prodeji zboží nebyli vždy využíváni externí distributoři, ale společnosti se většinou zabývaly celým procesem od výroby až po prodej konečnému spotřebiteli, tudíž došlo k prodeji zboží pouze jednou, a tak dosavadní systém zdanění nepředstavoval přespřílišnou zátěž pro konečný subjekt. To se změnilo, když jednotlivé procesy výroby a distribuce diverzifikovaly mezi více než jeden subjekt. Již zavedený systém zdanění obchodního obrátu (hrubého příjmu), který byl běžný zejména v Evropě, ovlivňoval konečnou cenu zboží v mnohem větší míře, neboť docházelo k několikanásobnému (v závislosti na stupních výrobního procesu) zdanění jednotlivých výrobních procesů a vzhledem k nepřipravenosti daňové legislativy na diverzifikaci výrobního procesu, docházelo rovněž ke zdanění i již odvedené daně. Jednalo se o tzv. kaskádovou daň z obrátu. Rozdíl ve výpočtu a konečné výši daně z obrátu je znázorněn v tabulce 2.1. Daň z obrátu pro neintegrovaný a vertikálně integrovaný obchod.

Tabulka 2.1. – Daň z obratu pro neintegrovaný a vertikálně integrovaný obchod.

Obchodní vztah	Výpočet daně	Daň	
		Neintegrovaný obchod	Vertikálně integrovaný obchod
Těžař prodal železnou rudu do železárny	10 000 Kč * 10 %	1 000 Kč	
Železárna prodala ocel obchodníkovi	21 000 Kč * 10 %	2 100 Kč	
Obchodník prodal ocel spotřebiteli	27 100 Kč * 10 %	2 710 Kč	
Železárna prodá ocel přímo spotřebiteli	24 000 Kč * 10 %		2 400 Kč
Celková uložená a vybraná daň		5 810 Kč	2 400 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, podle Schenk, Thuronyi, Cui

Tabulka se v první řadě věnuje sloupci neintegrovaný obchod, kde se předpokládá, že každý stupeň výroby provádí jiný subjekt. Těžař vytěžil železnou rudu a prodal ji za 10 000 Kč železárně. Společně s 10% daní z obratu ve výši 1 000 Kč, je celková cena prodaného zboží včetně daně 11 000 Kč. Železárna železnou rudu zpracuje na ocel a prodá ji za 21 000 Kč (pořizovací cena materiálu 11 000 Kč + přirážka 10 000 Kč). Zde se daň počítá nejen z přirážky, ale i z pořizovací ceny materiálu včetně daně, tudíž je základ daně celá prodejní cena 21 000 Kč. Společně s 10% daní, která je ve výši 2 100 Kč, je celková prodejní cena 23 100 Kč. Obchodník prodá ocel konečnému spotřebiteli za 27 100 Kč (pořizovací náklady oceli 23 100 Kč + přirážka 4 000 Kč). Celková prodejní cena včetně daně je 29 810 Kč $[27\,100 + (27\,100 * 10\%)]$. Po sečtení všech zdanění v jednotlivých stupních výrobního procesu je získána částka 5 810 Kč (1 000 + 2 100 + 2 710). Aby bylo možné udělat srovnání výše daně po zavedení diverzifikace výrobního procesu a distribuce pomocí externích společností, nachází se v tabulce sloupec Vertikálně integrovaný obchod, u kterého se předpokládá, že jedna společnost zajišťuje celý výrobní a distribuční proces. Protože nedochází k prodeji mezi jednotlivými výrobními a distribučními subjekty, nevzniká zde kaskádová verze daně z obratu, ale daň z obratu se uplatní až ve chvíli prodeje konečnému spotřebiteli. Celkové náklady na výrobu a distribuci, včetně přirážky jsou 24 000 Kč. Konečný spotřebitel zaplatí celkově 26 400 Kč, z čehož je 2 400 Kč daň z obratu. V porovnání s dříve uvedeným způsobem,

kde byla výroba rozdělena mezi více subjektů, je celková daň nižší o 3 410 Kč (5 810 – 2 400). Vzhledem k tomu, že se daň promítla do celkové ceny zboží a zaplatil ji konečný spotřebitel, docházelo díky tomuto selektování výroby ke značnému zdražování statků.

Některé společnosti se rozhodly prvek kaskádové daně eliminovat a využily právě druhý uvedený způsob (vertikální integrace). Co se výroby týče, jako typický příklad lze uvést společnost River Rouge komplex, která patřila Ford Motor Company. Společnost se zabývala výrobou železa, skel a dalších součástí pro auta značky Ford. Dalším příkladem je Benetton Company zabývající se textilním průmyslem. Tady se na rozdíl od Ford Motor Company rozhodli kaskádovou daň eliminovat pomocí vlastní distribuce a otevřeli si maloobchodní řetězec na prodej svých výrobků. (Schenk, Thuronyi, Cui, 2018)

Němec Dr. Wilhelm von Siemens analyzoval problém s daní z obratu a rozvinul princip, který nazval „Improved turnover tax“ („Vylepšená daň z obratu“) či „the refined turnover tax“ („rafinovaná daň z obratu“). Jeho koncept přidané hodnoty byl projednáván Thomasem S. Adamsem v USA roku 1921. Účelem konceptu bylo redukovat prodejní cenu o daň, která již byla zaplacená na výstupu a nedocházelo tak ke kaskádovému efektu. Dalším důvodem bylo i odstranění motivace k vertikálně integrovanému obchodu. Efekt a princip tzv. „Vylepšené daně z obratu“ je zobrazen v tabulce 2.2. Vylepšená daň z obratu pro neintegrovaný a vertikálně integrovaný obchod, ve které je znázorněno srovnání těchto dvou způsobů v novém režimu. (Schenk, Thuronyi, Cui, 2018)

Tabulka 2.2. – Vylepšená daň z obratu pro neintegrovaný a integrovaný obchod

Obchodní vztah	Výpočet daně	Daň	
		Neintegrovaný obchod	Vertikálně integrovaný obchod
Těžař prodal železnou rudu do železárny	10 000 Kč * 10 %	1 000 Kč	
Železárna prodala ocel obchodníkovi Nárok na odpočet daně	20 000 Kč * 10 %	2 000 Kč (1 000 Kč)	
Obchodník prodal ocel spotřebiteli Nárok na odpočet daně	24 000 Kč * 10 %	2 400 Kč (2 000 Kč)	
Železárna prodá ocel přímo spotřebiteli	24 000 Kč * 10 %		2 400 Kč
Celková uložená a vybraná daň		2 400 Kč	2 400 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V porovnání s výsledky získanými z tabulky 2.1. je patrné, že Vylepšená daň u neintegrovaného obchodu je nyní stejně výhodná jako u Vertikálně integrovaného obchodu. Hodnoty jsou stejné v obou zmíněných tabulkách, ale jak je možno vidět v tabulce 2.2., hlavní rozdíl je v zavedení nároku na odpočet daně (zeleně vyznačené hodnoty v tabulce), který zajišťuje, že se daň odvádí pouze z přidané hodnoty v daném výrobním stupni a výsledná daň je pro konečného spotřebitele ve výši 2 400 Kč [1 000 + (2 000 – 1000) + (2 400 – 2 000)]. Tento koncept byl prvotním základem pro vznik DPH.

DPH se stala velice populárním zdrojem financování. Po druhé světové válce Francie převzala primitivní verzi DPH. Francie a ostatní členské státy, které podepsaly Římskou smlouvu v roce 1957, souhlasily se sdílením některých národních příjmů, a to včetně DPH. Ty měly pomoci při financování operací Evropské hospodářského společenství (dále jen EHS). Jedním z požadavků smlouvy bylo, aby státy nahradily své zavedené daně z obratu již dříve

zmíněnou DPH, to platilo i pro později přichozí státy, které se přidaly ke smlouvě, což nejspíš přispělo k rychlému šíření této daně nejen v rámci Evropy, ale i zbytku světa. Například Nový Zéland v roce 1985 převzal evropský koncept DPH. V roce 1989 Japonsko představilo Spotřební daň, která se od evropské verze DPH lišila pouze ve výpočtu čistého DPH. Další verzí daně, která je podobná DPH je Goods and Services Tax, jenž je součástí daňové soustavy Kanady (od 1. ledna 1991) a Austrálie (od 1. července 2000). Australskou Goods and Services Tax se bude zabývat 3. kapitola této práce. Jediným státem, který nemá zavedenou DPH a je členem Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, jsou Spojené státy americké.

2.2 Harmonizace DPH

Podstatou daňové harmonizace je sblížení daňových soustav jednotlivých států pomocí stanovených pravidel, aby byly zajištěny funkce společného trhu, protože v opačném případě by v intrakomunitárním obchodu byl uplatňován složitý evropský systém vzájemných refundací, který by mohl být založen pouze na vzájemné důvěře mezi jednotlivými členskými státy, jelikož kontrola tohoto systému by byla pravděpodobně nemožná.

Počátky harmonizace, v rámci Evropského hospodářského prostoru se datují již od 25. března 1957, kdy byly podepsány Římské smlouvy, z nichž smlouva zakládající EHS obsahovala předpoklad o nahrazení daně z obratu právě DPH. Samotná smlouva ovšem nebyla přímo podkladem pro zavedení DPH, nicméně to byla taková dohoda o jejím budoucím zavedení. Prvním závazným dokumentem o zavedení daně a harmonizaci směrnic byla Komisí vydána První směrnice 67/227/EHS (Eur-lex, 2018), která uváděla jako důvody pro zavedení DPH:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh;
- používání právních předpisů o obrátových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu;
- vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropského společenství (dále je ES);
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy;

- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb;
- zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce;
- zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky;
- kromě těchto důvodů pro zavedení DPH byla směrnice podstatná dále v tom, že definovala DPH jako obratovou všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny. Nejpodstatnější částí této směrnice byl ale termín pro zavedení DPH ve všech členských zemích, a to k 1. lednu 1970, což znamenalo necelé 3 roky času, vzhledem k tomu, že první směrnice byla vydána dne 11. dubna 1967. Navzdory tomuto termínu byly z politických podmínek a důvodů Belgie a Itálie, jejichž vlády se obávaly o nenaplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů, vydány tři směrnice, které oddalovaly zavedení DPH. V případě Belgie to byla Třetí směrnice 69/463/EHS, která prodlužovala termín do konce roku 1972. Itálii byl termín posunut až do konce roku 1973, a to Čtvrtou směrnicí 71/401/EHS a Pátou směrnicí 72/250/EHS.

Dalším dokumentem týkající se DPH z roku 1967 byla Druhá směrnice 67/228/EHS, která ve svém obsahu definovala předmět daně a vymezila základní pojmy, jako místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služby a osobu podléhající dani. Směrnice stanovila, že se DPH má aplikovat na:

- úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb na území daného státu osobou podléhající dani;
- dovoz zboží.

Dalším obsahem této směrnice byla pravomoc pro jednotlivé členské země, která jim umožňovala zavedení různých sazeb daně, a též možnost přijímat zvláštní ustanovení v národní legislativě k zabránění daňových podvodů.

Tato směrnice byla po 10-ti letech její existence (tedy v roce 1977) nahrazena Šestou směrnicí 77/388/EHS, jejímž cílem bylo:

- následující prohloubení harmonizace DPH;
- zrušení zdaňování dovozů;
- realizace financování Evropských společenství z vlastních zdrojů včetně odvodu národních výnosů DPH.

Důkazem neopomenutelného významu Šesté směrnice pro harmonizace národních úprav DPH je i to, že k 31. 12. 2006, kdy byla zrušena, prodělala 32 novelizací. Za zmínku stojí například směrnice 2004/66/ES ze dne 26. 4. 2004, jenž mění Šestou směrnicí z důvodu přistoupení 10 nových členských států, mezi kterými byla i ČR. Přestože byla směrnice v roce 2006 zrušena, její věcný obsah byl začleněn do nové směrnice 2006/112/EC, která je platná dodnes a již bude věnována pozornost (Široký, 2018).

Mezi další významné směrnice pro harmonizaci DPH lze zařadit:

- **Osmou směrnicí 79/1072/EHS**, která se zabývá vrácením DPH osobám povinným k dani neusazeným v Evropské unii (dále jen EU);
- **Třináctou směrnicí 86/560/EHS**, jejíž obsah se zabývá vrácením daně osobám povinným k dani na území Evropského společenství (dále jen ES);
- **Desátou směrnicí 84/386/EHS**, zabývající se místem zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí;
- **Směrnice 91/680/EHS**, která zrušila daňové hranice uvnitř ES;
- **Směrnice 92/77/EHS**, která stanovila minimální sazby DPH.

2.2.1 Směrnice Rady 2006/112/ES

Přestože již byly přijaty směrnice, které se měly zasadit o harmonizaci DPH, v praxi to nepřineslo kýžený výsledek. První a Druhá směrnice mohla být považována pouze za první krok v procesu harmonizace, který se zasloužil za zavedení DPH ve všech členských státech, ale stanovená pravidla nebyla dostatečně konkrétní na to, aby jednotlivé národní systémy mohly mezi sebou kooperovat.

Hlavní problémy vznikaly především rozdílnou úpravou zdaňování zemědělské produkce, rozsahem a podmínkami osvobození od daně, vrácením daně při dovozu a zejména

odlišným zdaňováním služeb. Následkem těchto rozdílných podmínek docházelo ke dvojímu zdanění, či nezdanění zboží, a především přeshraničně poskytovaných služeb.

Dalším, již úspěšnějším pokusem členských států o sjednocení systémů DPH bylo přijetí převratné směrnice 77/338/EHS, jejíž věcný obsah se stal součástí dnes platné směrnice 2006/112/ES. Právě Šestá směrnice v naprosté většině odstranila rozdílná ustanovení národních legislativ, zavedla konkrétní jednotná pravidla DPH a dala státům menší pravomoc pro jejich vlastní legislativní úpravy. Teprve až po zavedení této směrnice začal být naplňován další cíl, a to financování Společenství tzv. třetím vlastním zdrojem, který plynul z výnosů DPH v jednotlivých členských státech. Obsahem směrnice je sjednocený výklad základních pojmů DPH jako je:

- předmět daně;
- zdanitelné plnění;
- osoby povinné k dani;
- místo zdanitelného plnění.

Samotný text směrnice není dostačující pro její správnou aplikaci, ale je potřeba přihlížet také k jejím výkladům Soudního dvoru EU. Vzhledem k tomu, že jsou členské státy povinny implementovat tato ustanovení směrnic do svých národních legislativ, mají dotčené subjekty možnost, při případné odchylné implementaci, dovolávat se přímého účinku. Jak již bylo dříve zmíněno, Šestá směrnice prodělala za svou existenci mnoho novelizací a byla několikrát změněna, a proto bylo v roce 2006 rozhodnuto, aby z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti byla nahrazena novou, dodnes platnou směrnicí Rady 2006/112/ES, do které byla zahrnuta i použitelná ustanovení ze směrnice 67/227/EHS.

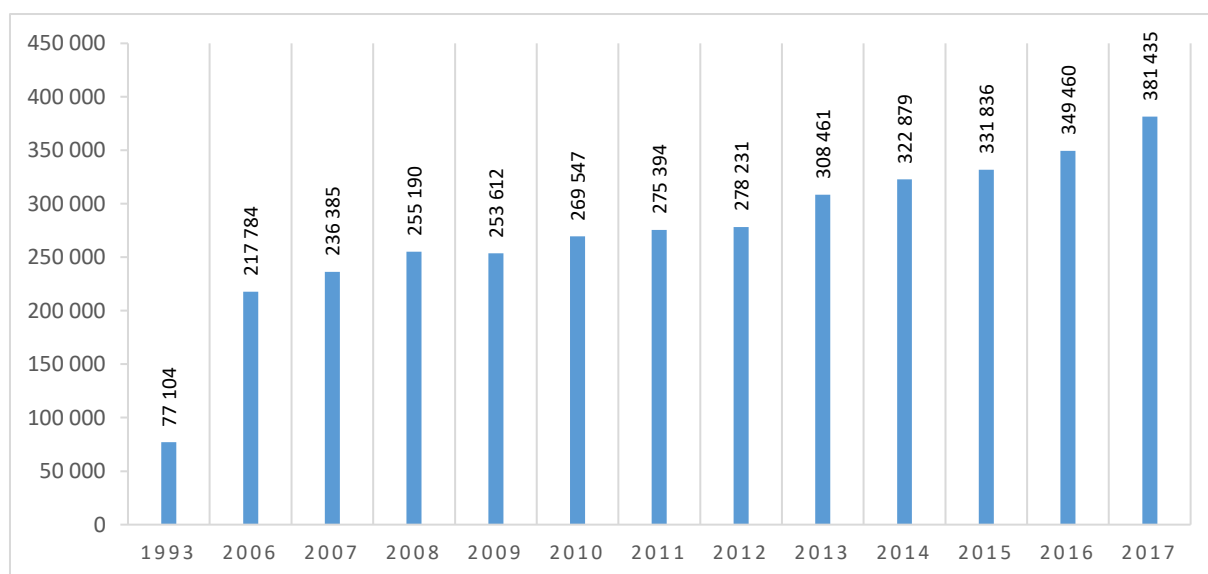
Přestože v době zavedení v platnost (tj. 1. 1. 2007) směrnice 2006/112/ES nepřinesla žádné zásadní změny, stala se novým základním dokumentem harmonizace DPH. Směrnice se skládá z 15 hlav a 12 příloh. Směrnicí 2006/112/ES a jejím jednotlivým hlavám se podrobněji věnuje kapitola 3.1.

2.3 Charakteristika základních pojmů DPH v rámci České legislativy

Ačkoliv České republice neplynula povinnost zavést DPH z důvodů vstupu do Společenství (1. ledna 2004), zavedla ji k 1. lednu 1993. Hned po zavedení se DPH stala největším daňovým příjmem státního rozpočtu, kdy vynesla podle údajů Finanční správy více

než 77 miliard Kč. Pro porovnání, druhá nejvýdělečnější daň byla daň z příjmů právnických osob (dále jen DPPO), která činila více než 66 miliard korun. Titul nejvýnosnější daně DPH dodnes, dokonce jí lze považovat za daň, která od roku 1993 až do roku 2017 dosáhla nejvyššího nárůstu příjmů do státního rozpočtu. Příjmy z DPH do státního rozpočtu jsou zobrazeny v grafu 2.1., který znázorňuje příjmy do státního rozpočtu uváděné Finanční správou. Pro zpřehlednění grafu jsou byly vynechány roky 1994-2005.

Graf 2.1. Příjmy státního rozpočtu z DPH (v milionech Kč)



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů Finanční správy

Z grafu je patrné, že příjem státního rozpočtu z DPH vzrostl o 304 331 milionů Kč. V porovnání s již dříve zmíněnou DPPO, která za stejné období zvýšila svůj přínos státnímu rozpočtu „pouze“ o 95 582 Kč lze dokázat, že DPH dosahuje nejvyššího progresu, co se týče daňových příjmů Státního rozpočtu. Primárním předpisem je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

2.3.1 Předmět daně (§ 2 ZDPH)

Za předmět DPH se z hlediska tohoto zákona považuje dodání zboží, poskytnutí služby a pořízení nového dopravního prostředku (dále jen NDP) z JČS, pokud je toto plnění provedeno:

- za úplatu;
- s místem plnění v tuzemsku;

- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s výjimkou pořízení NDP;
- osoba povinná k dani (dále jen OPD) nebo PO nepovinnou k dani, pokud se jedná o pořízení zboží z JČS;
- osoba nepovinná k dani (dále jen OND) při pořízení NDP.

Do předmětu daně se rovněž zahrnuje i dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

2.3.2 Územní působnost (§ 3 ZDPH)

Pro účely tohoto zákona jsou charakterizována některá území:

- **tuzemsko** označuje území ČR;
- **členským státem** se rozumí území členského státu EU, na které se vztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování EU;
- **JČS** jsou všechny členské státy, které nepovažujeme za tuzemsko;
- **třetí země** zahrnuje všechna území mimo EU;
- **území EU** je souhrn území všech členských států.

V tomto paragrafu jsou rovněž vyjmenována území, které se pro účely DPH nepovažují za území členského státu a pohlíží se na ně jako na třetí země, přestože se z geografického hlediska nachází na území EU, a to konkrétně:

- a) hora Athos;
- b) Kanárské ostrovy;
- c) francouzská území uvedená v čl. 349 Smlouvy o fungování EU;
- d) Alandy;
- e) Normanské ostrovy;
- f) ostrov Helgolad;
- g) území Büsingen;
- h) Ceuta;
- i) Melilla;
- j) Livigno;
- k) Campione d' Italia;
- l) italské vody jezera Lugano.

Z druhé strany jsou tu rovněž vymezena území, která se pro účely DPH považují za území členských států, ačkoliv jejich součástí ve skutečnosti nejsou a vesměs se jedná o území s vlastní suverenitou. Území **Monackého knížectví** je z hlediska DPH považováno za území Francouzské republiky, území **ostrovu Man** je považováno za součást Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, **suverénní vojenské základny Akrotiri a Dhekelie** jsou považovány za území Kypru.

2.3.3 Vymezení základních pojmů (§ 4 ZDPH)

Tato podkapitola se nebude zabývat všemi pojmy, jež jsou obsahem tohoto paragrafu, ale pouze těmi, jenž jsou nezbytně nutné pro tuto diplomovou práci.

Úplata [§ 4 odst. 1, písm. a) ZDPH] je charakterizována jako částka vyjádřena v peněžních prostředcích nebo hodnotou nepeněžitého plnění, které je přijato v souvislosti s předmětem daně.

Daň na výstupu [§ 4 odst. 1, písm. c) ZDPH] je daň uplatněna plátcem za zdanitelné plnění, popřípadě z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění

Nadměrný odpočet [§ 4 odst. 1, písm. d) ZDPH] symbolizuje výši daně odpovídající rozdílu mezi daní na vstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, pokud je daň na výstupu nižší než odpočet daně.

Provozovna [§ 4 odst. 1, písm. j) ZDPH] představuje organizační složku OPD, jež může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služeb, poněvadž je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

Obratem (§ 4a ZDPH) se pro účely DPH chápe souhrn úplat bez daně, počítaje dotace k ceně, které OPD náleží za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud jde o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění;
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet;
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud se nejedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje prodej dlouhodobého majetku.

2.3.4 Daňové subjekty

Za osoby, které jsou označovány jako daňové subjekty podle ZDPH, jsou považovány následující skupiny osob.

1. OPD (§ 5 ZDPH)

Fyzická osoba (dále jen FO) či právnická osoba (dále jen PO) samostatně uskutečňující ekonomickou činnost. Za OPD je rovněž považována i PO, která nebyla založena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost. Ze zákona tedy vyplývá, že OPD nejsou pouze osoby registrované jako plátcí DPH, ale i osoby, které mají předpoklad pro povinnou či dobrovolnou registraci za plátce daně.

Důležitá je i charakteristika ekonomické činnosti, kterou se v rámci tohoto paragrafu rozumí soustavná činnost:

- a) výrobců (včetně zemědělské;
- b) obchodníků;
- c) osoby poskytujících služby;
- d) důlní;
- e) podle zvláštních právních předpisů (vědecká, literární, umělecká, lékařská, právní atd.).

Za ekonomickou činností je rovněž považováno využití hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Vzhledem k tomu, že ZDPH přímo nedefinuje pojem „soustavnost“, vychází se z faktu, že se nutně nemusí jednat o nepřetržitou činnost, jako spíše o opakovatelnost. Za soustavnou ekonomickou činnost tedy lze považovat i sezónní činnosti.

Za OPD se nepovažuje stát, kraje, obce a další veřejnoprávní subjekty, pokud při výkonu působnosti v oblasti veřejné služby vystupují jako subjekty veřejné moci, a to i přestože za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud při uskutečňování některých z výkonů dojde k výraznému narušení hospodářské soutěže na základně rozhodnutí příslušných orgánů, považuje se i tento veřejnoprávní subjekt, co se dotčeného výkonu týče, za OPD ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí.

Pokud veřejnoprávní subjekty vykonávají činnosti podle přílohy č. 1 ZDPH, jsou vždy považovány za OPD. Plnění obsažená v příloze č. 1 ZDPH, jsou například služby telekomunikační, přeprava osobní a nákladní, služby reklamních agentur apod.

Dále se za OPD považuje hlavní město Praha a každá jeho městská část, provozovatelé rozhlasového vysílání vzhledem k činnosti rozhlasového a televizního vysílání, a to i v případě, že jim za tuto činnost nenáleží úplata.

2. Skupina (§ 5a ZDPH)

Pro účely tohoto zákona se za skupinu považuje skupina spojených osob se sídlem či provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná jako plátce podle § 95a. Skupina je z pohledu zákona považována za samostatnou OPD. Součástí skupiny mohou být i zahraniční subjekty, které mají sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko. Tyto jejich části nejsou součástí skupiny.

Spojené osoby mohou být kapitálově spojené osoby. Za kapitálově spojené osoby jsou považovány osoby, z nichž se jedna přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, přičemž podíl musí být vyšší než 40 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv těchto osob.

3. Plátcí (§ 6 - § 6b ZDPH)

OPD se sídlem v tuzemsku se stává plátcem, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Plátcem se stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Toto pravidlo se nevztahuje na osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Plátcem se OPD stává i v případě nabytí majetku, nabývá-li tento majetek pro svou ekonomickou činnost na základě rozhodnutí o privatizaci nebo od plátce nabytím obchodního závodu. Za těchto podmínek se plátcem stává ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na něj přechází jmění obchodní korporace, která byla plátcem. Při změně právní formy plátce nedochází ke zrušení registrace a povinnosti plátce zůstávají společnosti i přes tuto změnu.

Další podmínky, za kterých se OPD stává plátcem, jsou uvedeny v ustanoveních § 6c - § 6f ZDPH.

4. Identifikovaná osoba (§ 6g - § 6l)

Dalo by se napsat, že se jedná o další způsob vzniku plátce, ale zásadním rozdílem je zde způsob vzniku identifikované osoby. Identifikovanou osobou se stává OPD, která není plátcem nebo právnická osoba nepovinná k dani za podmínek, že v tuzemsku pořizují zboží z JČS, jež je předmětem daně a hodnota pořízeného zboží přesáhla částku 326 000 Kč (§ 2a ZDPH). Výjimkou je pořízení prostřednictvím třístranného obchodu v rámci Evropské unie podle § 17 ZDPH, pořízení zboží, které podléhá spotřební dani a dodání NDP.

Přestože má identifikovaná osoba přidělené DIČ, její povinnosti a práva, na rozdíl od plátce, jsou omezená. Identifikovaná osoba přiznává pouze příjmy, které ji plynou z pořízení zboží z JČS a přijetí služeb od osob neusazených v tuzemsku, zároveň ale nemají nárok na odpočet daně.

OPD se sídlem či provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, se stává identifikovanou osobou dnem přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o:

- a) poskytnutí služby;
- b) dodání zboží s instalací nebo montáží;
- c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Přestože si to někteří uživatelé internetu neuvědomují, nejčastější příčinou vzniku identifikované osoby pro podnikatele, podle § 6h ZDPH, je přijetí reklamního plnění od společností Google nebo Facebook, které sídlí v Irsku. Podnikatel se tedy prvním přijetím faktury za reklamu na jejich internetových stránkách, i kdyby se jednalo o minimální cenu za tyto služby, stává identifikovanou osobou a musí se registrovat. Rovněž tato situace může nastat u uživatelů systémů Airbnb a Uber. (Kuneš, Vondrák, 2018)

OPD se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, se stává identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDHP, kromě poskytnutí služby, která je v JČS osvobozena od daně. Výhodou identifikované osoby podle § 6i ZDPH je, že svou daňovou povinnost přenáší na OPD se sídlem v JČS, která je příjemcem služby, ale z pohledu tuzemského plnění je stále neplátcem, takže mu vzniká administrativní povinnost podávat přiznání k DPH a souhrnné hlášení.

Ustanovení § 6j ZDPH umožňuje dobrovolnou registraci OPD za identifikovanou osobu, když chce využít institut režimu jednoho správního místa, neboť do tohoto institutu se může přihlásit pouze plátce nebo identifikovaná osoba, jak je stanoveno v § 97a písm. c) ZDPH.

V rámci § 6k a § 6l ZDPH je umožněna dobrovolná registrace za identifikované osoby, které budou uskutečňovat pořízení zboží z JČS, jež není předmětem daně podle § 2a odst. 2 ZDPH (tj. hodnota nepřekročí 326 000 Kč). Doporučuje se registrovat ještě před samotným pořízením zboží, aby bylo zabráněno uplatnění daně v zemi pořízení, což by vedlo k procedurálně složitým postupům při vrácení daně. (Kuneš, Vondrák, 2018)

5. Osoba registrovaná k dani [§ 4 odst. 1 písm. f) ZDPH]

Tato definice se vztahuje k osobám, které mají přiděleno DIČ (v tuzemsku plátce a identifikované osoby) pro obchodování mezi členskými státy

6. Zahraniční osoba [§ 4 odst. 1 písm. g) ZDPH]

Osoba, která nemá své sídlo ani místo pobytu na území EU.

7. Osoba neusazená v tuzemsku [§ 4 odst. 1 písm. m) ZDPH]

Jedná se o OPD, která:

- nemá sídlo v tuzemsku;
- uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku;
- v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní.

2.3.5 Sazby daně a výpočet daně

Sazbám DPH jsme se na úrovni Společenství věnovali v rámci kapitoly 2.2.1.8, nyní se však podíváme na úpravu sazeb z pohledu České republiky. Sazby jsou předmětem § 47 ZDPH, který je na:

- **základní sazbu** daně, která je ve výši 21 % a zdaňují se jí všechny produkty a služby podléhající dani, které nejsou uvedeny v přílohách č.2; 3 a 3a ZDPH;

- **sníženou sazbu** daně ve výši 15 %, kterou se zdaňují zboží a služby zahrnuté v přílohách č.2 a 3 ZDPH (sběr a přeprava komunálního odpadu, ubytovací služby, rostliny a semena apod.);
- **druhou sníženou sazbu** daně ve výši 10 %, již jsou zdaňováno zboží v příloze 3a ZDPH (tištěné knihy, mlýnské výrobky, kojenecká výživa apod.).

Vývoj sazeb v průběhu let znázorňuje tabulka 2.4. – Vývoj sazeb DPH v ČR. Základní sazby i snížená, byly obě od svého vzniku čtyřikrát změněny, ale zatímco základní sazba v souhrnu klesla od svého zavedení o 2 %, snížená sazba byla navýšena o 10 % na konečných 15 %. Druhá snížená sazba byla zavedena až od 1. 1. 2015.

Důležité nejsou jenom změny sazeb DPH, ale také předměty zdanění těchto sazeb. V posledních letech jsou nejznámějšími přesuny v rámci daňových sazeb. Příkladem jsou stravovací služby, které se na konci roku 2016 zařadily do přílohy č. 2 ZDPH, jako důsledek zavedení elektronické evidence tržeb a jsou zdaňovány 15% sazbou. Poslední změnou, která je platná od 1. 1. 2019, je přesun jízdného ve vlacích, autobusech nebo přívozech a lanovkách do přílohy č. 3a, tudíž je nyní zdaňována 10% sazbou.

Tabulka 2.4. – Vývoj sazeb DPH v ČR

Období	Základní sazba	Snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	-
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %	-
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	-
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	-
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	-
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	-
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	-
1. 1. 2015 – Dosud	21 %	15 %	10 %

Zdroj: Gola (2015), vlastní zpracování

Výpočet DPH se provádí dvěma způsoby v závislosti na tom, jestli je potřeba stanovit daň ze základu daně (výpočet **zdola**), nebo z konečné ceny, která je včetně daně (výpočet **shora**). Výpočet **zdola** se provádí na základě standardní matematické logiky, která je prezentována ve vzorci 2.1.

$$DPH = ZD \cdot \frac{SD}{100} \quad (2.1)$$

Za složitější je považován výpočet **shora**, protože zde výpočet probíhá přes koeficient (zaokrouhlený na 4 desetinná místa), kterým se následně vynásobí cena včetně daně a výsledkem je DPH. Výpočet metodou shora je znázorněn ve vzorci 2.2.

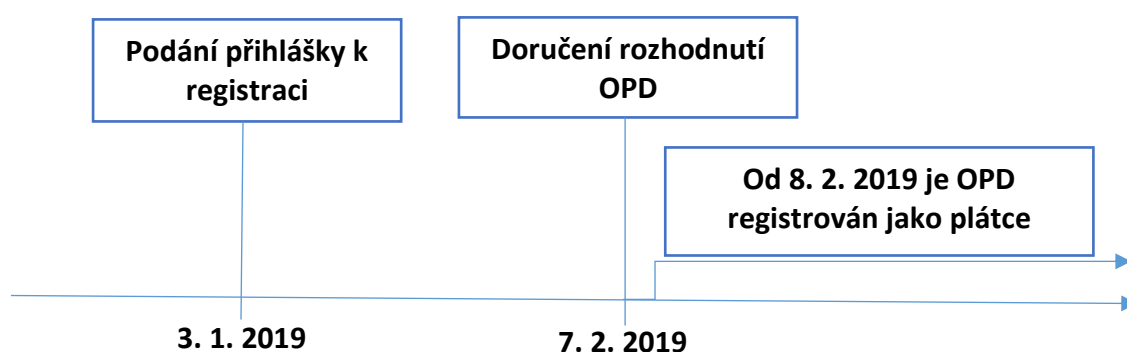
$$DPH = Cena\ vč.\ DPH \cdot \frac{SD}{100+SD} \quad (2.2)$$

2.3.6 Dobrovolná registrace

Tato problematika je obsažena v § 94a ZDPH, podle kterého se může dobrovolně registrovat každá OPD, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Registrovat se může rovněž i osoba neusazená v tuzemsku, pokud zde bude uskutečňovat zdanitelné plnění. Pokud bylo OPD zrušena registrace plátce z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně, může podat přihlášku k registraci nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy jí byla zrušena.

Při dobrovolné registraci se podnikatel stává plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí doručeného finančním úřadem, kterým je podnikatel registrován. Oznámení rozhodnutí je nutno chápat jako okamžik, kdy se příjemce rozhodnutí s ním seznámí, jak plyne z § 10 odst. 4 a 5 daňového řádu (dále jen DŘ). Zpravidla se jedná o den, kdy bylo doručeno OPD rozhodnutí registraci a plátcem se stává následující den. Na základě informací GFŘ ze dne 20. 12. 2017 může OPD podat na finanční úřad společně s přihláškou k registraci i přílohu dokládající výkon její ekonomické činnosti, popřípadě i jiné přílohy dokládající údaje, jež jsou nezbytné pro správu daně uváděné v přihlášce. Průběh dobrovolné registrace je znázorněn ve schématu 2.1 (Kuneš, Vondrák, 2018).

Schéma 2.1 – Dobrovolná registrace plátce



Zdroj: vlastní zpracování

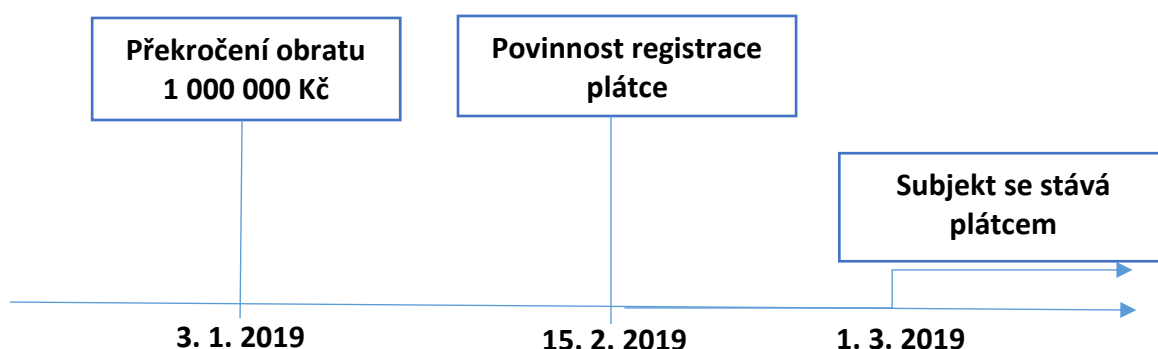
2.3.7 Povinná registrace

Povinnost registrace podle § 94 ZDPH je v některých případech povinná. K této situaci může dojít například z důvodu překročení obrátu, pokračování v podnikání dědicem

po zemřelém plátcí, přijetí služby od OPD neusazené v tuzemsku, poskytnutí služby s místem plnění v JČS nebo pořízení zboží z EU.

Nejčastějším důvodem je překročení obratu, jak je uvedeno v kapitole 2.3.4. bod 3. Plátcem se osoba stává k prvnímu dni druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil obrat. Přihlášku k registraci musí podat do 15. dne měsíce následujícího po překročení obrat. Schéma 2.2 znázorňuje proces povinné registrace na základě překročení obratu.

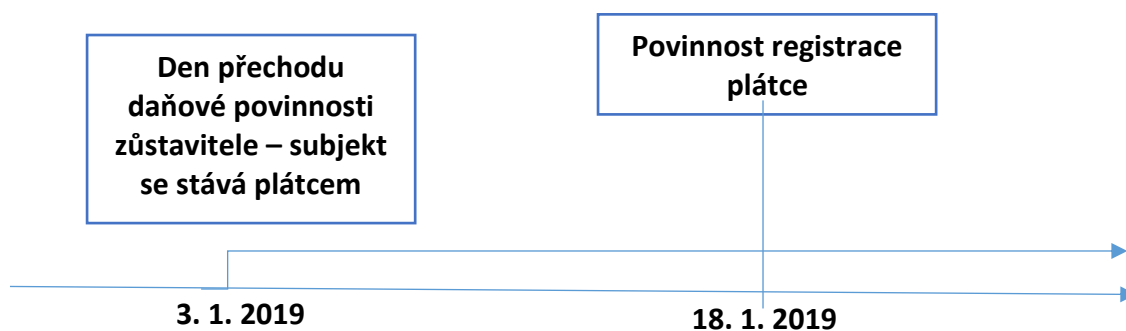
Schéma 2.2 – Registrace plátce na základě překročení obratu



Zdroj: vlastní zpracování

Plátcem se může stát i OPD, která jako dědic pokračuje v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí DPH. Dědic je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele a je povinen podat přihlášku do 15 dnů od tohoto dne, jak je znázorněno ve schématu 2. 3 (Kuneš, Vondrák, 2018).

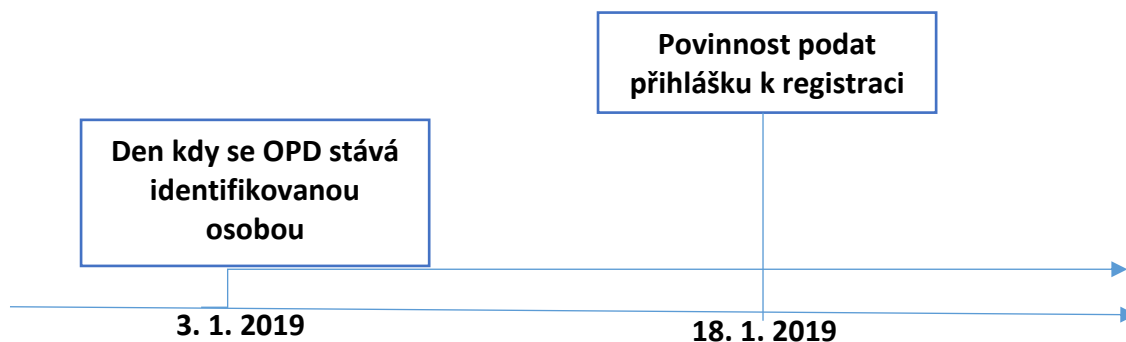
Schéma 2.3 – Registrace plátce pokračující v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí



Zdroj: vlastní zpracování

Opět se zde objevuje pojem Identifikovaná osoba, které se věnuje kapitola 2.3.4. bod 4. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se stal identifikovanou osobou. Následující schéma 2.3, jenž znázorňuje proces registrace se týká pouze povinné registrace identifikované osoby.

Schéma 2.3 – Registrace identifikované osoby



Zdroj: vlastní zpracování

2.3.8 Daňové přiznání

DP podává plátce podle § 101 ZDPH do 25. dne po skončení zdaňovacího období (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí), včetně zdaňovacích období, ve kterých plátce neučinil žádné zdanitelné plnění. Tuto lhůtu nelze prodloužit a daň je splatná ve lhůtě podání daňového přiznání. DP lze podat pouze elektronicky, jak uvádí § 101a ZDPH.

V rámci české legislativy jsou rozlišovány tři druhy daňového přiznání, a to řádné, opravné a dodatečné. **Řádné DP** se podává po skončení zdaňovacího období do stanovené lhůty a musí být podáno vždy, pokud to zákon přikazuje. V případě, že je zjištěna chyba v již odevzdaném řádném daňovém přiznání a neuplynula zákonná lhůta pro podání daňového přiznání, podává se **opravné DP**. Pokud již uplynula zákonná lhůta a je zjištěna chyba, podává se **dodatečné DP**.

2.3.9 Kontrolní hlášení

První zmínky o kontrolním hlášení se objevily v roce 2014 v rámci novely zákona č. 360/2004 Sb. s účinností od 1. 1. 2016. Odborná veřejnost měla celý rok 2015 na to, aby se seznámila s tímto novým institutem a připravila se na jeho aplikaci. Zavedení kontrolního hlášení do české legislativy nebylo příliš dokonalé, protože ustanovení § 101c až § 101k ZDPH neobsahovaly a dodnes neobsahují závazné a jednoznačné pokyny pro vyplnění tohoto daňového tvrzení (Kuneš, Vondrák, 2018).

Smyslem kontrolního hlášení je podat správci daně detailní údaje zúčastněných subjektů o ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pomocí elektronického formuláře, což umožňuje správci daně reagovat v reálném čase na daňové podvody. Na základě těchto faktů ho lze považovat za jeden z nejefektivnějších nástrojů v boji s daňovými podvody na DPH. Česká republika se kontrolním hlášením nechala inspirovat JČS, jako je například Slovensko, které po jeho zavedení zaznamenalo velký pokles daňových úniků, především v oblasti tzv. kolotočových podvodů-karuselů, kterým se budeme věnovat v kapitolách 2.3.14 a na základě reálného příkladu v kapitole 4.2 (Procházka, 2015).

Lhůty pro podání kontrolního hlášení jsou vymezeny v § 101e a jsou stanoveny rozdílně pro PO a FO. PO má povinnost podat kontrolní hlášení do 25. dne po skončení kalendářního měsíce bez ohledu na to, zda-li jsou to čtvrtletní nebo měsíční plátcí. U FO osob je to naopak a jejich povinnost podání kontrolního hlášení je vázána na povinnost podat DP. Pokud je tedy FO měsíční plátcí, má stejný termín jako PO, pokud je ale čtvrtletní plátcí, podává kontrolní hlášení do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí.

Podobnosti s DP můžeme nalézt i v rámci druhů kontrolního hlášení. Rovněž rozlišujeme tři druhy KH:

- řádné;
- opravné;
- následné.

Řádné KH se podává do konce zákonem stanovené lhůty. Pokud do doby skončení lhůty pro podání subjekt zjistí, že v řádném KH uvedl nesprávné údaje, podá **opravné KH** ve kterém uvede všechna plnění za dané období. Jestli tato lhůta již uplyne a nesprávné údaje budou zjištěny a následně, je subjekt povinen podat **následné KH** do 5-ti dnů ode dne zjištění chyby.

2.3.10 Souhrnné hlášení

Povinnost podávat souhrnné hlášení ve všech členských státech vyplývá ze směrnice Rady 2006/112/ES a v českém ZDP je souhrnné hlášení obsahem § 102. Účelem je zajištění podkladů pro kontrolu pohybu zboží poskytování přeshraničních služeb a uplatnění daně s těchto plnění v rámci EU. Má tedy podobný účel jako KH, ale podávají ho plátcí, kteří:

- dodávají zboží z tuzemska do JČS osobě registrované k dani v JČS;
- přemísťují obchodní majetek do JČS;
- dodávající zboží v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží formou třístranného obchodu uvnitř území EU, pokud je plátce prostřední osobu;
- poskytují služby s místem plnění v JČS s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v JČS, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby;

Souhrnné hlášení podáváme jenom pokud máme k jeho podání důvod, což znamená, že pokud za sledované období plátce neuskuteční žádné z výše uvedených plnění, nemá povinnost podávat souhrnné hlášení. Jsme-li identifikovaná osoba nebo dodáváme zboží, podáváme souhrnné hlášení měsíčně. V jiných případech se podává v závislosti na zdaňovacím období (měsíčně, čtvrtletně), a to do 25. dne po jeho skončení (Konečná, 2018).

2.3.11 Intrastat

Dalším dokumentem, který je spojován s importem a exportem zboží, ačkoliv se jedná pouze o statistický dokument, je právě Intrastat. Tento dokument jsou podnikatelé nuceni podávat po překročení prahu, který je stanoven jako limit hodnoty odeslaného nebo přijatého zboží. Práh je stanoven na 8 000 000 Kč pro odeslané zboží a 8 000 000 Kč pro přijaté zboží. Pokud jednotce vznikne povinnost podávat informace do Intrastatu v průběhu kalendářního roku, trvá jeho povinnost po zbytek daného roku a k tomu ještě celý následující rok.

Výkaz se podává do 12. pracovního dne kalendářního měsíce následujícího bezprostředně po měsíci, v němž došlo k importu, exportu nebo jinému uskutečnění zdanitelného plnění souvisejícího se zbožím v rámci Společenství. Výkazy se předávají příslušného celnímu úřadu v elektronické formě (Kadlec, 2017).

2.3.12 Stanovení místa plnění při poskytování služeb

Určení místa plnění (dále jen MP) je velice důležité, neboť se jedná o rozhodujícího ukazatele, zda plnění bude podléhat dani nebo při stanovení MP mimo tuzemsko dani podléhat nebude. Pro správné určení je také potřeba rozlišovat, zda-li je služba poskytnuta plátcí, OND (podnikatel se sídlem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi) nebo jestli je plnění poskytnuto osobě nepovinné k dani.

Obecně se MP stanovuje podle základního pravidla (§ 9 ZDPH), pokud se nejedná o plnění, jež jsou vymezena v § 10 – 10i.

§ 9 – Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby

Při poskytování služby OPD, je MP **místo, kde má příjemce služby sídlo**, pokud není poskytnuta jeho provozovně. Jestli je služba poskytnuta provozovně OPD, která se nachází na území jiného státu, než je sídlo, potom je MP **místo, kde je provozovna**. Stejný princip se uplatňuje i v opačném směru, tedy když zahraniční OPD poskytuje služby OPD v tuzemsku.

Toto ustanovení rovněž stanoví místo plnění při poskytování služby OND. Za těchto podmínek je MP **místo, kde má poskytovatel služby sídlo**, popřípadě **místo, kde je provozovna poskytovatele služby**, jeli služba poskytována prostřednictvím této provozovny.

Při poskytování služeb OPD se sídlem nebo provozovnou ve třetí zemi, která je zároveň plátcem, s výjimkou služeb osvobozených od daně, kdy je podle § 9 odst. 1 ZDPH MP stanoveno ve třetí zemi a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, je MP tuzemsko.

§ 10 – MP při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci

Tento paragraf se vztahuje na služby vztahující se k nemovité věci (vč. služby znalce, odhadce, realitní kanceláře, služby ubytovací atd.), jež mají dostatečnou přímou souvislost s danou nemovitou věcí podle přímo použitelného předpisu EU, konkrétně prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, které změnilo prováděcí nařízení Rady č. 1042/2013. **MP je místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.**

§ 10a – MP při poskytnutí přepravy osob

Ustanovení říká: „Místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob je **místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje**.“ Při poskytování přepravy není důležité, kdo komu poskytuje tuto službu, MP je dáno místem, kde se přeprava uskutečňuje s výjimkou případů spadajících do § 70 ZDPH, který osvobozuje přepravu osoby, jejich zavazadel a služby přímo související s přepravou při přepravě mezi jednotlivými státy, mezi členskými státy a třetími zeměmi. Jedná se o osvobozené plnění s nárokem na odpočet.

§ 10b – MP při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění sportu, vědy, vzdělávání a zábavy

Zde si musíme rozdělit poskytované služby na služby spočívající v oprávnění ke vstupu na akci (prodej lístků) a ostatní služby vztahující se k akci (pořádání, organizování atd.). U prodeje lístků je MP **místo, kde se akce koná**, bez ohledu na to, zda-li je služba poskytována OPD či OND. V případě ostatních služeb už to tak jednoznačné není. Pokud jsou služby poskytovány OND, vycházíme z tohoto paragrafu a MP je stejně jako u prodeje lístků, **místo konání akce**. Je-li příjemcem služby OPD aplikujeme základní pravidlo (§ 9) a **MP bude sídlo příjemce**.

§ 10c – MP při poskytnutí stravovací služby

MP plnění, je místo poskytnutí stravovacích služeb, pokud není služba poskytována na palubě lodi, letadla anebo vlaku během úseku přepravy osob v rámci EU, v tomto případě by MP bylo **místo zahájení přepravy osob**.

§ 10d – MP při poskytnutí nájmu dopravního prostředku

Nejdřív si musíme rozlišit krátkodobý a dlouhodobý nájem. Krátkodobý nájem dopravního prostředku, je nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku do 30 dnů a u lodí do 90 dnů. Za těchto okolností je MP **místo, kde si nájemce fyzicky přebere věc do užívání**.

Za dlouhodobý nájem se považuje nepřetržité užívání nebo držení delší než 30 dnů a u lodí nad 90 dnů. Jestli je služba poskytována OPD, MP se stanovuje podle základního pravidla, tím pádem jím je **sídlo příjemce**. Složitější je to při poskytnutí služby OND, kdy se MP rozumí místo příjemce služby určené podle prováděcího nařízení Rady č.282/2011 ze dne 15.3.2011. Z něho vyplývá, že MP je **bydliště FO**, pokud se obvykle nezdržuje na území jiného státu, pak je MP **stát kde se FO zdržuje**. Jestli existuje důkaz, že služba byla využívána v místě bydliště této osoby, je MP **její bydliště** (Vondrák, Kuneš, 2018).

§ 10e – MP při poskytnutí služby zprostředkovatelem OND

Zprostředkovatelem je osoba, která jedná jménem a na účet jiné osoby. MP při poskytnutí služby OND zprostředkovatelem, je **místo zajišťovaného plnění**.

§ 10f – MP při poskytnutí služby přepravy zboží OND

Základním určením MP podle tohoto ustanovení je **místo uskutečnění přepravy**. Výjimkou je přeprava mezi členskými státy, kdy je MP **místo, kde je přeprava zahájena**.

§ 10g –MP při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité věci OND

Službami přímo související s přepravou se rozumí například nakládka, vykládka, manipulace atd., pro které je MP **místo, kde je tato služba poskytována**. Stejně MP platí i pro služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité věci.

§ 10h – MP při poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani do třetí země

MP služeb vyjmenovaných v tomto ustanovení, jež jsou poskytovány zahraniční OND, se stanovuje podobně jako v případě dlouhodobého nájmu dopravního prostředku, a to podle přímo použitelného předpisu EU, tudíž je MP **bydliště příjemce služby**, pokud se nezdržuje na území jiného státu, pak je MP **stát, kde se zdržuje**. Pokud je možnost dokázat, že služba byla využita v místě bydliště příjemce služby, přestože se zdržuje v jiném státě, je MP **bydliště příjemce služby**.

§ 10i – MP při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby OND

Při poskytnutí těchto služeb se MP určuje stejně jako v případě dlouhodobého nájmu dopravního prostředku a poskytování služeb OND do třetí země. Výjimkou je zde případ, kdy není možné přesně určit místo bydliště, ani místo, kde se OND obvykle zdržuje, obsahuje nařízení domněnky o místě příjemce služby.

U služeb, které vyžadují fyzickou přítomnost příjemce, je MP **místo poskytnutí služby**. Pokud jsou služby poskytovány na palubě lodi, letadla nebo ve vlaku, během přepravy osob na území EU, je MP **místo zahájení přepravy**. Jestli je služba poskytována prostřednictvím určitého zařízení (pevná linka, mobilní síť nebo při použití dekodéru) je MP **místo instalace pevné linky nebo místo určené podle mezinárodního směrového kódu země SIM karty**, která je použita při příjmu služby poskytnuté prostřednictvím mobilních sítí (Vondrák, Kuneš 2018).

2.3.13 Stanovení místa plnění u dodání zboží

Stejně jako u služeb i u zboží je důležité MP, nicméně na rozdíl od služeb, u dodání zboží není tolik specifických výjimek a vychází pouze z § 7 a § 7a.

§ 7 – MP při dodání zboží

Pokud se jedná o dodání zboží bez přepravy či odeslání, je MP **místo, kde k dodání zboží dochází**.

Jestli je zboží dodáváno s odesláním nebo přepravou, považuje se za MP **místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat**. Přepravu může uskutečnit dodavatelem, odběratelem nebo třetí osobou, která je zmocněna dodavatelem nebo odběratelem k přepravě.

V případě dodání zboží s instalací nebo montáží se za MP považuje **místo, kde je zboží instalováno nebo montováno**.

§ 7a – MP při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu

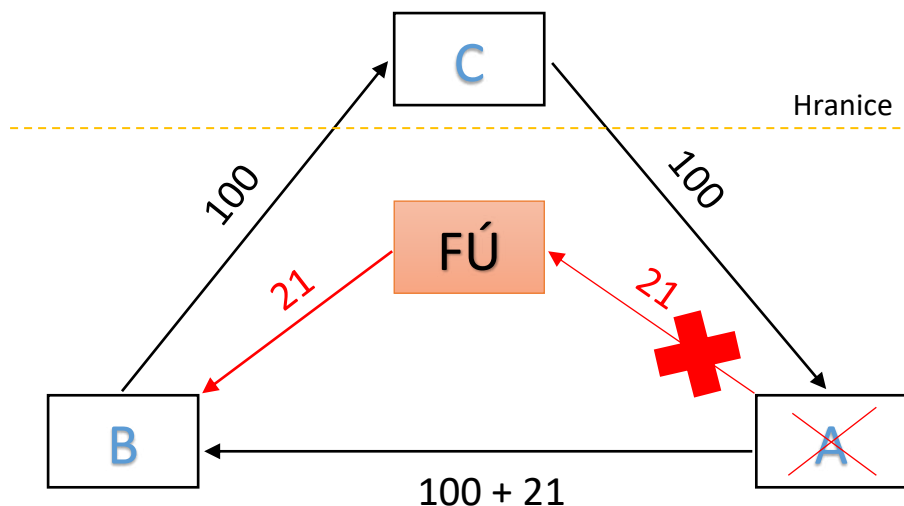
Zboží, jež je dodávané soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je **místo, kde má tento obchodník sídlo** nebo kde má **provozovnu, které je toto zboží dodáno**. Pro účely tohoto zákona se obchodníkem rozumí osoba povinná k daní, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad za účelem jejich další prodeje, a jehož spotřeba těchto komodit je zanedbatelná.

2.3.14 Karuselové (kolotočové) podvody

Podvody na DPH ročně ČR připraví odhadem asi o 43 miliard Kč a jedním z hlavních viníků jsou právě karuselové podvody. Princip tohoto podvodu je založen na přeshraničních plněních, nadměrných odpočtech a chybějícím obchodníkovi. Základní princip si popíšeme na následujícím případu, který je znázorněn ve schématu 2.4. Subjekt A (bílý kůň) zakoupí v jiném členském státě EU zboží za 100 Kč bez DPH od subjektu C. Následně ho prodá subjektu B (prostředník) za cenu 121 Kč (základ daně 100 + 21 % DPH ve výši 21 Kč), který zboží poté prodá zpět subjektu C za 100 Kč a karusel se nám uzavírá. V rámci tohoto obchodu vznikla subjektu A daňová povinnost ve výši 21 Kč a subjektu B nadměrný odpočet ve stejné výši 21 Kč, protože prodal zboží do zahraničí, což je osvobozené plnění s nárokem na odpočet. K podvodu dochází ve chvíli, kdy subjekt A neodvede daň správci daně, ukončí svou činnost a „zmizí“. Subjekt B si ale nárokuje nadměrný odpočet a pokud se správci daně nepodaří prokázat

podvod, musí ho finanční správa vyplatit a tím pádem je v mínusu 21 Kč, přestože měla být v tomto případě na nule.

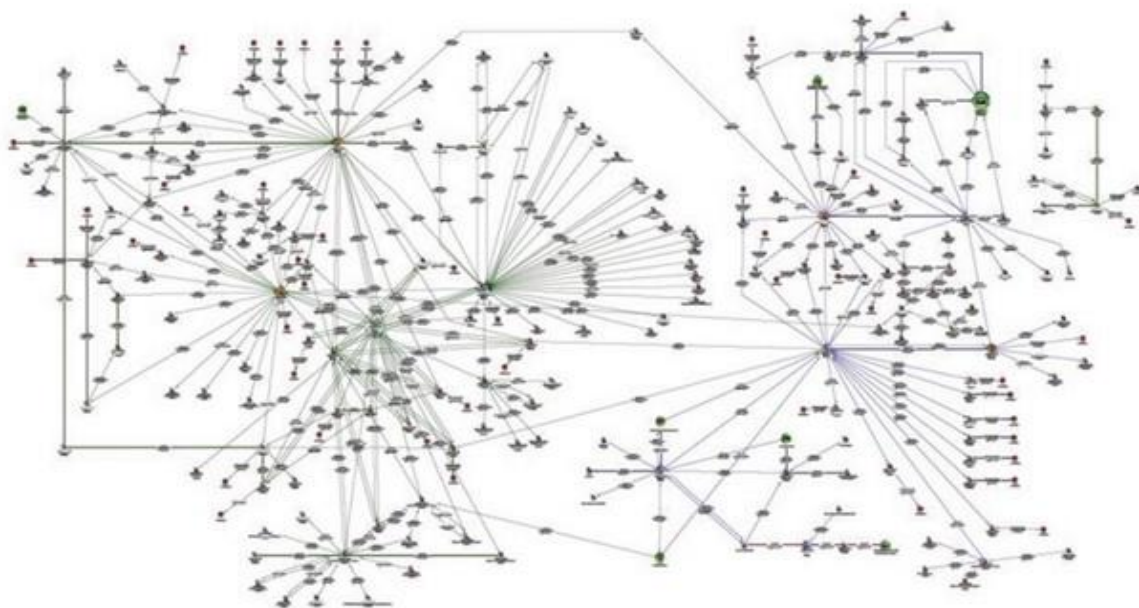
Schéma 2.4 – Karuselový podvod



Zdroj: vlastní zpracování

Kdyby měl podvod jenom tři účastníky, nebylo by odhalení těžké a finanční správa by daň vymáhala na ostatních účastnících karuselu, v tomto případě nejspíš na subjektu B. Ve skutečnosti karuselový podvod čítá desítky, někdy i stovky firem, které se tohoto kolotoče, ať už vědomě či nevědomě účastní, a je tím pádem těžší zjistit, kdo je v tom zapojený. Některé firmy jsou založeny čistě pro tento účel, jinak jsou neaktivní a jejich zodpovědná osoba je například bezdomovec. V roce 2017 finanční správa odkryla skutečné schéma karuselového podvodu, které jasně zobrazuje náročnost odhalování tohoto podvodu (Obrázek 2.1).

Obrázek 2.1 – Reálný karuselový podvod



Zdroj: idnes.cz

Na základě studie o daňových únicích na DPH vypracované pro Evropskou komisi se karuselové podvody řadí do skupiny tzv. MTIC podvodů (missing trader intra-community frauds, doslovný překlad: intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka). (Šefčík, 2018)

Karuselové podvody se začaly objevovat v roce 1992 a za viníka jejich vzniku je označováno osvobození plnění uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy, protože do roku 1992 bylo zboží při přechodu hranic fyzických zkontrolováno, jestli skutečně opouští jeden členský stát a vstupuje do druhého a teprve na základě této kontroly byla vrácena zaplacená DPH, neboť byla v souladu s principem země určení. Někteří autoři to ale neshledávají jako majoritní příčinu vzniku karuselového podvodu, ale přisuzují to otevření vnitřních hranic společenství, osvobození intrakomunitárních dodávek od DPH a zavedení systému odložených plateb při přeshraničním intrakomunitárním plnění. Některé prameny uvádějí, že kontroly byly ovšem náhodné, a tak šance na případné dopadení pachatele bylo malé. (Šefčík, 2018)

Způsobů, jak zabránit karuselovým podvodům se od jejich vzniku objevilo ještě několik, ale na konci roku 2018 Evropská komise představila tzv. Action plan of VAT, který by měl těmto podvodům zabránit. Obsah tohoto plánu bude vymezen v rámci kapitoly 3.1.3 a v kapitole

4.2.2 bude na praktickém příkladu prezentováno, jak funguje karuselový podvod v současnosti a následně na základě změn podle Action plan of VAT zhodnoceno, zda plánované změny eliminují karuselové podvody.

2.4 Dílčí shrnutí

Tato kapitola věnovala pozornost vzniku DPH, jejím výhodám oproti dani z obratu a postupnou harmonizací až do současné podoby, kterou upravuje směrnice Rady 2006/112 ES. Dále vymezila důležitou legislativní úpravu, jež je nezbytná pro problematiku, jíž je věnována tato diplomová práce. V neposlední řadě zde byl objasněn i princip fungování karuselových podvodů, kterými se tato diplomová práce také zabývá.

3 Aplikace DPH ve vybraných zemích a výhled změn evropské legislativy

Tato kapitola se věnuje problematice DPH ve vybraných státech, v případě Austrálie Goods and Services Tax (dále jen GST). Státy byly vybrány na základě poskytnutých podkladů od společnosti Aura, s.r.o., kterou se bude blíže zabývat 4. kapitola této diplomové práce. V rámci ČR bylo DPH označeno jako nejvýnosnější příjem státního rozpočtu. To samé lze tvrdit i u Lotyšska, nicméně v případě Británie se jedná o druhou nejvýnosnější daň po dani z příjmů. Austrálie stejně jako Británie má nejvyšší příjem z daně z příjmů a až na druhém místě je GST.

3.1 Směrnice Rady 2006/112/ES

Jak již bylo avizováno v kapitole 2.2.1, tato kapitola se bude věnovat nejvýznamnějšímu současnému dokumentu, co se harmonizace DPH EU týče. Vzhledem k tomu, že mezi vybranými státy lze nalézt dva evropské (Velkou Británii a Lotyšsko), které mají stejnou právní úpravu, bylo by zbytečné rozebírat podrobněji jejich zákon o DPH, s výjimkou sazeb DPH a limitu pro registraci, neboť díky harmonizaci jsou jeho části, jež jsou důležité pro tuto diplomovou práci, shodné se zákonem ČR. Z toho důvodu bude v této kapitole podrobněji věnovaná pozornost směrnici Rady 2006/112/ES v konsolidovaném znění k 1. 1. 2018, která je podkladem pro soulad mezi legislativami jednotlivých států.

Účel a oblast působnosti (Hlava I)

Společný systém DPH funguje na předpokladu, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném procentuálním poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. DPH se vypočte z každého plnění, které dani podléhá, podle příslušné sazby pro dané zboží nebo službu po odpočtu daně, kterou bylo přímo zatíženo jednotlivé nákladové procesy tvořící cenu. Toto ustanovení eliminuje již dříve zmíněnou daň z obratu (kapitola 2.1).

Předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobami povinnými k dani v rámci členského státu, dovoz zboží, pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství, které bylo uskutečněné v rámci členského státu za přesně definovaných podmínek a situací.

Třetí a čtvrtý článek směrnice vymezuje situace, za kterých se nejedná o předmět DPH. Zde lze najít řadu podmínek, při jejichž splnění není dané plnění považováno za předmět DPH.

Územní působnost (Hlava II)

Jak už z názvu vyplývá, Hlava II vymezuje území, na kterém je směrnice 2006/112/ES platná, a to konkrétně v pátém článku, podle kterého je územní působnost v rámci území Společenství, které je zde definováno jako úhrn území všech členských států, s výjimkou území uvedeným v článku šest, kde jsou uvedeny tzv. třetí země, které nejsou součástí Společenství a Smlouva se na ně nevztahuje.

Osoby povinné k dani (Hlava III)

Osoby povinné k dani jsou všechny osoby na jakémkoliv místě, které vykonávají samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se podle tohoto článku rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby, výkonu svobodných a jiných obdobných povolání, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Dále se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, který je pořizovateli dopraven do jiného členského státu (dále jen JČS), avšak na území společenství. Dále tato hlava poskytuje členským státům různé možnosti, jak stanovit osoby povinné k dani.

Zdanitelné plnění (Hlava IV)

Tato hlava je rozdělena do pěti kapitol věnujících se zdanitelnému plnění. První kapitola se zabývá dodáním zboží, kterým se rozumí zejména převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Další odstavec zahrnuje, co dále se považuje za dodání zboží, co lze považovat za hmotný majetek a další specifické případy, jako dodání určitých stavebních prací, elektřiny, plynu apod.

Kapitola 2 (Pořízení zboží uvnitř Společenství) definuje pořízení v rámci společenství a následně i konkrétní případy, ve kterých se bude rovněž jednat o pořízení zboží uvnitř společenství.

Kapitola 3 (Poskytnutí služby) definuje, že za poskytnutí služby se považuje každé plnění, které není dodáním zboží. Dále vymezuje i pojem „Telekomunikační služby“ a specifické případy, které se rovněž považují za poskytnutí služby.

Kapitola 4 (Dovoz zboží) obsahuje pouze definici dovozu zboží, kterým se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství, a kromě tohoto plnění se za dovoz zboží dále považuje vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství.

Místo zdanitelného plnění (Hlava V)

Tato část je velice důležitá pro správné fungování Společného trhu, neboť vymezuje podmínky, za kterých se stanovuje místo zdanění uskutečněného plnění. Všechny náležitosti této hlavy jsou rozděleny do čtyř kapitol, které se následovně ještě rozvětvují do jednotlivých oddílů a v některých případech i do pododdílů.

Kapitola 1 (Místo dodání zboží), skládající se ze 4 oddílů, vymezuje dodání zboží podle druhu jejich přepravy. Oddíl 1 se věnuje dodání zboží bez přepravy a stanovuje, že v případě, kdy není zboží nijak přepraveno či odesláno, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku uskutečněného zdanitelného plnění.

Oddíl 2 se naopak věnuje dodání zboží s přepravou. Pokud zboží odešle nebo přepraví dodavatel, pořizovatel či třetí osoba, za místo dodání se považuje místo, kde byla přeprava zahájena, pokud se podle tohoto pravidla nestanoví jako místo dodání území třetí země. V tomto případě se za místo dodání zboží dovozcem, který je určen nebo uznán za osobu povinnou odvést daň podle článku 201 směrnice 2006/112/ES, a místo případných následných dodání, nacházejí v členském státě dovozu zboží. Zvláštní případy jsou zmíněny v článku 33, kdy se za místo zdanitelného plnění při dovozu zboží považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli za podmínek, že:

- a) příjemce zboží je osoba povinná k dani nebo PO nepovinná k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst.1, nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani;
- b) předmětem dodání není nový dopravní prostředek nebo zboží dodáváno s montáží či instalací.

Pokud je zboží přepraveno z třetího území nebo třetí země a dovezeno do JČS než je členský stát ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje se toto zboží za odeslané nebo přepravené z členského státu dovozu. Tyto výjimky se nevztahují na dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno do téhož členského státu ukončení odeslání nebo přepravy, pokud:

- a) dodané zboží podléhá spotřební dani;
- b) celková hodnota dodání zboží, jež se uskutečnilo v daném členském státě za podmínek v článku 33, bez DPH, nepřekračuje za dobu trvání jednoho kalendářního roku částku 100 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně;
- c) celková hodnota dodání jiného zboží než výrobků, které podléhá spotřební dani uskutečněných v daném členském státě za podmínek stanovených v článku 33, bez DPH, nepřekročila v předchozím kalendářním roce částku 100 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.

Členskému státu, na jehož území se zboží nachází v okamžiku ukončení odeslání, je dána možnost snížit částku 100 000 EUR na 35 000 EUR nebo na ekvivalent této částky v národní měně, pokud se obává, že by vyšší prahová hodnota vedla k vážnému narušení hospodářské soutěže. Pokud je této možnosti využito, musí přijmout opatření nezbytná k uvědomění příslušných orgánů veřejné moci v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Dalším postupem je, že Komise předloží zprávu o uplatňování zvláštní prahové hodnoty Radě. Členský stát, ve kterém se nachází zboží v okamžiku zahájení odeslání, poskytne osobám povinným k dani, jež uskutečňují dodání zboží podle Článku 34 odst.1, možnost, že se místo dodání může určit podle Článku 33. Dotčené státy stanoví prováděcí pravidla pro výkon volby podle prvního odstavce, která se budou v každém případě vztahovat na období nejméně dvou kalendářních let.

Oddíl 3 se zabývá dalším způsobem dodání zboží, a to na palubě lodi, letadla anebo ve vlaku. V případě využití jednoho ze zmíněných dopravních prostředků v úseku přepravy cestujících uskutečněného ve Společenství, považuje se za místo dodání místo zahájení přepravy cestujících. Úsek přepravy cestujících je pro účely této směrnice definován jako úsek přepravy uskutečněný bez zastávky mimo Společenství mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících. Za místo zahájení přepravy cestujících se považuje místo prvního plánovaného nastoupení cestujících ve Společenství po případném přerušení cesty

mimo Společenství. Za místo ukončení přepravy cestujících se označuje poslední plánované místo vystoupení ve Společenství cestujících, kteří nastoupili na území Společenství před případným přerušením cesty mimo Společenství. Zpáteční cesta se považuje za samostatnou přepravu.

Oddíl 4 obsahuje dodání zboží za využití distribučních soustav. Tento oddíl se věnuje dodávkám plynu a elektřiny. V případě, že jedna z těchto komodit dodána obchodníkovi povinnému k dani prostřednictvím distribuční sítě, za místo doručení se považuje místo, kde má tento obchodník sídlo ekonomické činnosti či stálou provozovnu, popřípadě bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje. Obchodníkem povinným k dani se pro účely této směrnice rozumí osoba povinná k dani, jejíž hlavní činností je distribuce těchto komodit a jejíž vlastní spotřeba je zanedbatelná. Pokud je plyn dodán prostřednictvím distribuční sítě pro zemní plyn nebo se jedná o elektřinu, na kterou se nevztahuje předchozí pravidlo, považuje se za místo uskutečněního plnění místo, kde je komodita reálně spotřebována. Přestože pořizovatel komodity skutečně nespotřebuje, ať už veškerý plyn nebo elektřinu nebo jejich část, považuje se nespotřebovaná komodita za spotřebovanou a místem plnění je sídlo ekonomické činnosti nebo stálá provozovna, popřípadě bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje.

Kapitola 2 se zabývá pořízením zboží uvnitř Společenství. V případě pořízení zboží uvnitř Společenství se za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pro využití daného pravidla musí být splněny tyto podmínky:

- a) pořizovatel prokáže, že pořízení bylo uskutečněno za účelem následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň;
- b) pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení.

Kapitola 3 (Místo poskytnutí služby) se na rozdíl od předchozích kapitol již nevěnuje zboží, ale naopak službám a je rozdělena do tří oddílů. Oddíl 1 Definuje pro účely tohoto předpisu:

- a) osobu povinnou k dani jako osobu, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby

ve smyslu čl. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;

- b) PO nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH se považuje za osobu povinnou k dani.

Oddíl 2 udává obecné pravidlo pro stanovení místa poskytnutí služby. Za místo poskytnutí služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž byla služba poskytnuta, popřípadě místo, kde má bydliště nebo místo kde se obvykle zdržuje.

Oddíl 3 se věnuje zvláštním ustanovením tohoto předpisu, které jsou rozděleny do 10 pododdílů:

- 1) poskytnutí služby zprostředkovatelem;
- 2) poskytnutí služby související s nemovitostí;
- 3) poskytnutí přepravní služby;
- 4) poskytnutí služeb v oblasti kultur, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb a oceňování movitého majetku nebo práce na tomto majetku;
- 5) poskytnutí restauračních a cateringových služeb;
- 6) nájem dopravního prostředku;
- 7) poskytnutí restauračních a cateringových služeb na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku;
- 8) poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osobě nepovinné k dani;
- 9) poskytnutí služby osobě nepovinné k dani mimo Společenství;
- 10) zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění.

Kapitola 4 (Místo dovozu zboží) zabývající se dovozem zboží, považuje za místo dovozu členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství. Pro platnost tohoto pravidla musí být zboží propuštěno do režimu volného oběhu, v opačném případě, kdy je zboží propuštěno do jiného režimu jako je například režim vnějšího tranzitu nebo režim dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu apod., považuje se za místo dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti (Hlava VI)

Předmětem Hlavy VI je uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti. Opět je kvůli přehlednosti rozdělena do čtyř kapitol. Kapitola 1 (Obecná ustanovení) obsahuje definice uskutečnění zdanitelného plnění a daňové povinnosti. Uskutečněné zdanitelné plnění je situace, při níž jsou naplněny právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Daňovou povinností se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně od jistého okamžiku vyžadovat od osoby povinné k platbě daně bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

Kapitola 2 (Dodání zboží a poskytnutí služby) se zabývá uskutečněním zdanitelného plnění a vznikem daňové povinnosti, která podle této kapitoly vzniká okamžikem dodání zboží nebo poskytnutím služby. Pokud je platba provedena na účet ještě před dodáním zboží či poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost právě z přijaté úplaty při jejím převzetí. Dále dává členským státům pravomoc, kromě daných pravidel stanovit jako dobu vzniku daňové povinnosti u některých osob povinných dani nebo určitých plnění v jednom z těchto okamžiků:

- a) nejpozději vystavením faktury;
- b) nejpozději přijetím platby;
- c) není-li faktura vystavena, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době před uplynutím lhůty pro vystavení faktur stanovené členskými státy podle čl. 222 druhého pododstavce, nebo pokud členský stát takovou lhůtu nestanovil, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

Tyto odchylky se však nepoužijí na poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196 a na dodání nebo přemístění zboží podle článku 67.

Kapitola 3 (Pořízení zboží uvnitř Společenství) stanovuje, že zdanitelné plnění je uskutečněno okamžikem pořízení zboží uvnitř Společenství, které se považuje za uskutečněné tehdy, kdy je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného

členského státu. Daňová povinnost vzniká vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 22 prvním pododstavci, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.

Kapitola 4 (Dovoz zboží), podle které je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží, se dále věnuje zvláštním případům, kdy je zboží například propuštěno do některého z režimů, či do nějaké ze situací uvedených v člancích 156, 276 a 277. V těchto případech vzniká daňová povinnost v okamžiku, kdy se na zboží přestane daný režim či situace vztahovat.

Základ daně (Hlava VII)

Podle této části směrnice se na základě různých způsobů pořízení, které jsou rozděleny do pěti kapitol, stanovuje výše základu daně. Kapitola 1 (Definice) obsahuje důležité definice pro pochopení této směrnice. Nachází se zde definici Obvyklé ceny, kterou se rozumí částka, kterou by pořizovatel nebo příjemce za zboží či služby musel zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu. Není-li možné stanovit cenu pomocí srovnání s jiným plněním, rozumí se v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných nebo podobných věcí a pokud nelze určit ani tuto cenu, je obvyklou cenou nákladová cena stanovená v okamžiku dodání. V případě služby je to částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.

Kapitola 2 (Dodání zboží a poskytnutí služby) stanovuje, že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele či příjemce za dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění. Výjimkou z těchto plnění jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, ve kterém jsou specifické případy. Do základu daně se zahrnují daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH, dále pak vedlejší výdaje přímo spojené s prodejem zboží či poskytnutím služby. Do základu daně se naopak nezahrnuje snížení ceny v podobě slevy za platbu předem, slevy a rabaty, které příjemce obdrží v okamžiku uskutečnění plnění a částky, které příjemce zboží či služby obdržel od poskytovatele, aby za ně uhradil výdaje spojené s daným plněním.

Podle Kapitoly 3 (Pořízení zboží uvnitř Společenství) se základ daně stanovuje stejně jako ve druhé Kapitole při dodání stejného zboží na území dotyčného členského státu. Dále

stanovuje, že členské státy musí přijmout opatření, které zajistí, aby u zboží, které podléhá spotřební dani, byla tato daň zahrnuta do základu daně pro účely DPH.

Kapitola 4 (Dovoz zboží) stanovuje základ daně při dovozu jako celní hodnotu stanovenou podle platných předpisů Společenství. Při dovozu se do základu daně, kromě položek zmíněných ve druhé Kapitole zahrnují další poplatky splatné mimo členský stát dovozu, jakož i ty, které jsou splatné při dovozu, opět s výjimkou DPH, jež má být odvedena.

Kapitola 5 (Různá ustanovení) se zabývá doplňkovými náležitostmi, jež jsou důležité pro správné fungování Společného trhu.

Sazby (Hlava VIII)

Hlava VIII, skládající se z pěti kapitol, obsahuje pravidla pro stanovení výše sazeb a způsob jejich uplatnění. Kapitola 1 (uplatnění sazeb) stanovuje, že u zdanitelného plnění se uplatňuje sazba, která je platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění s výjimkou případů uvedených v článku 93, kdy se uplatňuje sazba platná v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Kromě toho odstraňuje i možnost diskriminace zahraničních dodavatelů, ze strany členského státu pomoci zákazu stanovení zvláštní sazby pro mezinárodní obchod.

Kapitola 2 (Struktura a výše sazeb) se věnuje především výši a možnému počtu jednotlivých sazeb DPH v rámci jednoho členského státu, které se stanoví jako procentní podíl ze základu daně. Podle této kapitoly nesmí být základní sazba daně nižší než 15 %. Žádný členský stát nemá stanovenou základní sazbu DPH na minimální hranici, ovšem nejvíce se jí blíží Lucembursko, které ji má ve výši 17 %. Kromě základní sazby mluví tato kapitola i o snížené sazbě. Každý členský stát může uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, přičemž ani jedna nesmí být nižší než 5 %. V tomto případě už můžeme najít hned několik států, které mají stanovenou sníženou daňovou sazbu na 5 %, a to konkrétně Chorvatsko, Itálii, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Rumunsko a Velká Británie. Jsou i trvalé výjimky, které umožňují vybraným státům mít nižší sazbu daně než 5 %. Kompletní přehled sazeb DPH v jednotlivých členských státech je zobrazen v tabulce 2.3. Sazby DPH v členských státech EU 2018.

Tabulka 3.1. – Sazby DPH v jednotlivých členských státech EU 2018

Členský stát	Kód země	Super snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba
Belgie	BE	-	12 %, 6 %	21 %
Bulharsko	BG	-	9 %	20 %
Česko	CZ	-	15 %, 10 %	21 %
Dánsko	DK	-	-	25 %
Estonsko	EE	-	9 %	20 %
Finsko	FI	-	14 %, 10 %	24 %
Francie	FR	2,1 %	10 %; 5,5 %	20 %
Holandsko	NL	-	6 %	21 %
Chorvatsko	HR	-	13 %, 5 %	25 %
Irsko	IE	4,8 %	13,5 %; 9 %	23 %
Itálie	IT	4 %	10 %, 5 %, 4 %	22 %
Kypr	CY	-	9 %, 5 %	19 %
Litva	LT	-	9 %, 5 %	21 %
Lotyšsko	LV	-	12 %, 5 %	21 %
Lucembursko	LU	3 %	14 %, 8 %, 3 %	17 %
Maďarsko	HU	-	18 %, 5 %	27 %
Malta	MT	-	7 %, 5 %	18 %
Německo	DE	-	7 %	19 %
Polsko	PL	-	8 %, 5 %	23 %
Portugalsko	PT	-	13 %, 6 %	23 %
Rakousko	AT	-	13 %, 10 %	20 %
Rumunsko	RO	-	9 %, 5 %	19 %
Řecko	GR	-	13 %, 6 %	24 %
Slovensko	SK	-	10 %	20 %
Slovinsko	SI	-	9,5 %	22 %
Španělsko	ES	4 %	10 %, 4 %	21 %
Švédsko	SE	-	12 %, 6 %	25 %
Velká Británie	SE	-	5 %	20 %

Zdroj: vlastní zpracování podle European Commission (2018)

Zbývající kapitoly této směrnice se věnují dočasným ustanovením pro některé služby s vysokým podílem lidské práce, zvláštním ustanovením použitelným do zavedení konečného režimu a dočasným ustanovením.

Osvobození od daně (Hlava IX)

Jedná se o jednu z nejrozsáhlejších částí této směrnice. Skládá se z deseti kapitol, kde kapitola 1 obsahuje obecná ustanovení a zbývajících 9 kapitol obsahuje v podstatě výčet plnění, které jsou nebo mohou být osvobozeny od daně.

Odpočet daně (Hlava X)

Podle této části směrnice (rozdělené do čtyř kapitol) se stanovuje výše nároku na odpočet, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani (Hlava XI)

V rámci této části směrnice se lze seznámit s jednotlivými povinnostmi OPD a některých OND, které jsou rozděleny do pěti kapitol.

Kapitola 1 vymezuje podmínky za kterých se určí osoba, jenž je povinna odvést daň správci daně v případě mezinárodního dodání zboží či poskytnutí služby. Za základní pravidlo lze považovat jako automatické určení dodavatele jako OPD, jenž poskytuje službu nebo dodává zboží, za podmínky, že dodavatel nemá stálou provozovnu v členském státě, kde je daň splatná. Zákon je v tomto ohledu ale trochu benevolentní, protože umožňuje členským státům, aby v rámci vnitrostátního zákona za OPD v některých případech určili příjemce služby či zboží. Tento systém stanovení OPD je označován jako Režim přenesení daňové povinnosti (Reverse charge), který bude v této práci blíže vysvětlen ve vybraných členských státech EU. Závěr kapitoly je věnován splatnosti daně, kterou se bude tato práce rovněž zabývat v konkrétních členských státech.

Kapitola 2 se zabývá identifikací OPD, aby mohlo být zajištěno správné fungování daňového systému na úrovni Společenství. Povinností OPD je oznámení zahájení, změny nebo ukončení činnosti, kterou vykonává. Na druhou stranu, povinností členských států je přijmout opatření, aby všechny osoby vyjmenované v článku 214, odst. 1, směrnice 2006/112/ES měly přidělené osobní identifikační číslo, které pro účely DPH obsahuje předponu kódu podle ISO 3166 – alfa 2, podle níž lze určit vydávající členský stát (v případě České republiky se jedná

o předponu CZ a zmiňované identifikační číslo je u nás označováno jako DIČ). Výjimka je zde vytvořena pro Řecko, která místo GR využívá zkratku EL.

Kapitola 3 obsahuje zejména pravidla pro fakturaci zboží. Za fakturu lze považovat jak papírový, tak i elektronický dokument, který musí být vydán při uskutečňování zdanitelného plnění, jako je dodání zboží nebo poskytnutí služby a několik dalších případů. Osoba povinná k dani musí zajistit, aby ona sama vydala fakturu, případně tak může učinit i příjemce zdanitelného plnění nebo třetí osoba, která tak učiní jejich jménem a na jejich účet. Obsahem faktury by podle článku měly být tyto údaje:

- a) datum vystavení;
- b) pořadové číslo faktury;
- c) identifikační číslo dodavatele;
- d) identifikační číslo příjemce;
- e) plné jméno a adresu OPD;
- f) množství a druh zboží nebo rozsah poskytnuté služby;
- g) den uskutečnění zdanitelného plnění;
- h) základ daně;
- i) sazbu daně;
- j) výši daně, jež má být odvedena;
- k) pokud je faktura vystavená příjemcem, je nutné na fakturu uvést „vystaveno zákazníkem“;
- l) v případě osvobození případný zákon, podle kterého je plnění osvobozeno;
- m) kdo je povinen odvést daň.

Kapitola 4 (účetnictví) se zabývá archivací faktur vystavených a přijatých. Tato povinnost je uložena všem OPD, aby bylo možno zajistit případnou kontrolu ze stran orgánů příslušného členského státu.

Kapitola 5 obsahuje povinnosti OPD týkající se daňového přiznání, které musí obsahovat údaje potřebné ke stanovení správné výše daně. V rámci této práce budou zahrnuty konkrétní formuláře vybraných států, které slouží jako daňové přiznání (dále jen DP).

Kapitola 6 obsahuje podmínky pro vznik povinnosti podávat souhrnné hlášení, které jsou blíže přiblíženy v kapitole 2.3.10 Souhrnné hlášení. Kapitola 7 se věnuje různým

ustanovením, které dávají členským státům jistou volnost, aby bylo zajištěn správný výběr daně. Kapitola 8 obsahuje povinnosti při specifických případech dovozu a vývozu zboží.

Zvláštní režimy (Hlava XII)

V některých případech mohou státy do svých daňových systémů zařadit zvláštní režimy, které se následně uplatňují na vybrané komodity nebo určitou skupinu podnikatelských subjektů. Tyto jednotlivé režimy jsou zde rozděleny do 6-ti kapitol, které se zabývají konkrétně:

- a) zvláštním režimem pro malé podniky;
- b) společným režimem daňového paušálu pro zemědělce;
- c) zvláštním režimem pro cestovní kanceláře;
- d) zvláštním režimem pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti;
- e) zvláštním režimem pro investiční zlato;
- f) zvláštními režimy pro neusazené OPD, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby OND.

Odchytky (Hlava XIII)

Pokud bude opominuta jistá volnost v rámci všech předchozích hlav, co se týče článků směrnice s možností přijetí na základě dobrovolnosti, lze zde nalézt konkrétní odchytky od stanovených pravidel, jež jsou platné, buď pro státy, které byly v daný moment členskými státy EU (např. oddíl 1 – odchytky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978), popřípadě odchytky pro konkrétní jmenované státy, jež přistoupily po roce 1977.

Různá ustanovení (Hlava XIV)

Obsahem této Hlavy jsou organizační záležitosti, co se týče Výboru pro DPH a prováděcích opatření, které Rada musí přijímat na návrh Komise jednomyslně. Důležitá je zde i Kapitola 3, která obsahuje pravidla pro Přepočítávací koeficienty. Zásadním pravidlem je použití koeficientu eura k národní měně, jež byl platný k 1. lednu 1990. Pokud členský stát přistoupil ke Společenství později, použije koeficient platný ke dni jeho přistoupení.

Závěrečná ustanovení (Hlava XV)

V rámci této části směrnice se lze dozvědět, že tato směrnice, ačkoliv je platná už od roku 2006 a prošla jen několika změnami, je spíš jakési přechodné řešení před konečným režimem. Tento fakt můžeme zjistit hned v první kapitole Hlavy XV. Konečné řešení by mělo být přijato přibližně do roku 2020 a v současnosti je prezentován jako Action Plan on VAT. Náležitosti i důvod jeho vzniku bude podrobně rozebrán teoreticky ve 3. kapitole a ve 4. kapitole na konkrétním příkladu a bude porovnán se současným režimem.

3.1.1 Velká Británie

Británie se dlouhodobě řadí mezi 4-5 nejvýznamnějších exportních teritorií pro české vývozce a je jedním z nejvýznamnějších obchodních a investičních partnerů ČR. Z pohledu českého zahraničního obchodu je obchod s Británií druhou nejefektivnější relací hned po Německu. Z pohledu importu je Británie 10. největším importním trhem. Nejvýznamnějšími vývozními položkami za rok 2017 byla *Vozidla motorová, traktory a jiná vozidla* jejichž vývozní hodnota byla 66 171 473 tis. Kč, dále *Reaktory, kotle, přístroje nástroje mechanické* v hodnotě 44 411 652 tis. Kč a v neposlední řadě *Přístroje el. záznamu, reprodukce zvuku, TV obrazu* v ceně 35 379 441 tis. Kč. Na druhé straně nejvýznamnějšími položkami českého dovozu byly *Přístroje pro záznam/reprodukcí zvuku, TV obrazu* v hodnotě 30 163 103 tis. Kč, *Reaktory, kotle, přístroje nástroje mechanické* v dovozní hodnotě 17 822 071 tis. Kč a *Vozidla motorová* v ceně 9 334 740 tis. Kč. Z pouhého pohledu na těchto 6 položek vývozu a dovozu je patrné, že obchodní bilance ČR s Británií dosahuje vysokého přebytku, a ten pokrývá téměř třetinu obchodního deficitu ČR s Čínou. (Zastupitelský úřad ČR v Londýně, 2018)

Ekonomická spolupráce v blízké budoucnosti může být poznamenána již probíhajícím brexitem, který značí vystoupení Británie z EU. Hlavním problémem je, že doposud nebylo dosaženo dohody o vystoupení a vzájemné spolupráce Británie a EU po jejím odchodu. Samotná nejistota se jistě promítne i do ekonomického vývoje samotné Británie, což potvrzuje změna odhadu růstu britskou centrální bankou, která ho snížila z původních 1,7 % na 1,2 %. Pokud nedojde k dohodě, může dojít k tzv. tvrdému brexitu, což by znamenalo absolutní omezení volného pohybu osob a zboží, takže by došlo k zavedení víz (pokud nedojde k dohodě mezi Británií a vybranými státy) a cel, a to by mělo za následek zvýšení ceny dovezeného zboží

do Británie a případně i vyvezeného zboží. Dalším následkem může být i změna daňové politiky v oblasti DPH, která by se taky mohla projevit do ceny zboží v rámci zahraničního obchodu.

DPH ve Velké Británii

Zákon o DPH ve Velké Británii je prozatím v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES a těžko lze odhadovat, jestli a do jaké míry projde zákon novelizací poté, co Británie vystoupí z EU. Zákonná úprava DPH je obsažena v předpisu Value Added Tax Act 1994 c. 23. Vzhledem k rozsahu harmonizace bude tato kapitola věnována pouze sazbě DPH a povinnosti registrace.

Sazby DPH

V Británii mají, podobně jako v ČR, tři sazby daně, a to ve výši 20 %, 5 % a tzv. Zero rate tax, tedy 0 %. **Základní 20% sazba** se používá pro většinu zboží a služeb, dalo by se konstatovat, že na všechno zboží a služby, které nepodléhají zbylým dvěma sazbám nebo nejsou úplně osvobozeny. **První snížená, tedy 5% sazba** daně je aplikovatelná na:

- materiály šetřící energii, které jsou trvale instalovány v bytech a budovách používaných pro příslušný účel bydlení;
- pomůcky pro seniory, které zlepšují jejich mobilitu;
- produkty na odvykání kouření (nikotinové náplasti a žvýkačky);
- mateřské podložky;
- výrobky hygienické ochrany apod.

Poslední sazbou je **Zero tax rate** (0 %). Na první pohled se může zdát, že tato sazba je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES, nicméně Zero tax rate se v naší legislativě označuje jako **uskutečněné plnění s nárokem na odpočet**, které je součástí legislativních úprav ve všech členských státech a uplatňuje se podle směrnice Rady 2006/112/ES například na prodej zboží s místem plnění mimo tuzemsko. Ve směrnici je výjimka, která je obsažena v článku 109 a následujících, podle kterých mohou členské státy, jež k 1. lednu 1991 poskytovaly osvobození od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni nebo uplatňovaly snížené sazby nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99, mohou nadále toto osvobození poskytovat a tyto snížené sazby uplatňovat. Podle tohoto ustanovení může Velká Británie uplatňovat uskutečněné plnění s nárokem na odpočet i na jiná plnění, než jsou

uvedená ve směrnici Rady 2006/112/ES. Mezi plnění spadající do Zero tax rate ve Velké Británii se řadí:

- brožury;
- letáky;
- knihy;
- dětské malířské a obrazové knihy;
- časopisy;
- noviny;
- dětské oblečení apod.

Povinná registrace k DPH

Povinnost registrace vyplývá rovněž z předpisu VAT 1994 c. 23, který říká, že tato povinnost vzniká v případě překročení obratu £85 000 (cca 2 556 630 Kč) za 12 po sobě jdoucích měsíců, což je více jak dvojnásobně vyšší než v případě ČR. Subjektu po překročení tohoto obratu vzniká povinnost registrovat se u HM Revenue and Customs. Po registraci bude subjektu doručen certifikát o registraci, který bude obsahovat:

- osobní číslo DPH;
- termín prvního podání daňového přiznání a platby;
- datum účinnosti registrace (nejedná se o datum doručení, nebo vydání certifikátu, ale o datum, kdy byl překročen obrat, nebo v případě dobrovolné registrace okamžik, kdy byla podána žádost o registraci).

Dobrovolná registrace je sice v rámci zákona umožněna, takže nemusí být dosaženo stanoveného limitu, ale zároveň subjekt nesmí poskytovat pouze plnění, které je osvobozeno od daně. Povinnosti plátce v Británii jsou shodné s povinnostmi plátce ČR.

3.1.2 Lotyšsko

Obchodně ekonomické vztahy Česka s Lotyšskem došlo k významnému rozvoji po společném vstupu do EU v roce 2004. Přestože byl v roce 2008 díky finanční a hospodářské krizi v Lotyšsku byl nepříznivě ovlivněn vzájemný obchod, v roce 2010 nabrala obchodní výměna novou dynamiku a tento trend pokračuje dodnes. V roce 2017 Česká republika vykázala obrat ve výši téměř 360 mil. EUR (cca 9 273,6 mil. Kč). Mezi nejvýznamnější položky

vzájemného obchodu patří *Potraviny a živá zvířata, Nápoje a tabák, Stroje a přepravní zařízení, Chemikálie apod.* (Zastupitelský úřad ČR v Rize, 2018)

DPH v Lotyšsku

Lotyšský daňový systém zaznamenal velkou novelizaci většiny daní. Nejvýznamnější změnou byla změna DPPO, kde kromě zvýšení sazby daně z 15 % na 20 %, rovněž došlo k přijetí tzv. estonského systému, který jako základ daně nebere rozdíl mezi výnosy a náklady, ale pouze výdaje, které nejsou vynaloženy na zajištění či udržení příjmů nebo rozvoj společnosti. Nejčastějším předmětem daně bude pravděpodobně výplata dividend. DPH v rámci této novely zaznamenalo pouze drobné změny týkající se změny daňových sazeb u vybraných komodit a snížení limitu pro registraci. Daň je upravována zákonem DPH z roku 2013, která rovněž v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES.

Sazby DPH

Lotyšsko má tři sazby DPH, a to ve výši 21 %, 12 % a 5 %. Do **základní 21% sazby** daně patří všechna uskutečněná plnění, která nejsou předmětem snížené sazby a nejsou osvobozeny od DPH. Předmětem první snížené sazby ve výši **12 %** jsou:

- potravinové výrobky pro kojence;
- farmaceutické výrobky;
- zdravotnické prostředky pro zdravotně postižené osoby;
- vnitrostátní osobní doprava;
- knihy (s výjimkou elektronických knih;
- noviny a periodika apod.

Předmětem druhé snížené sazby ve výši **5 %** je místně produkovaná zelenina a ovoce.

Povinná registrace DPH

Povinnost registrace plyne ze zákona o DPH z roku 2013, podle kterého je stanoven limit pro povinnou registraci na 40 000 EUR (cca 1 030 400 Kč), který musí subjekt překročit za 12 po sobě jdoucích měsíců.

3.1.3 Akční plán DPH

DPH je jednou z nejrozšířenějších daní, která je největším zdrojem financí pro státní rozpočet, ale i přes tato fakta se jedná pouze o přechodný režim předtím, než bude zaveden režim konečný. Přestože i tento přechodný režim byl několikrát novelizován, je v současnosti velmi citlivý na podvody, velmi složitý a nedokáže udržet krok s rostoucí globální a digitální ekonomikou.

Jako důsledek těchto okolností a tady snahy vyrovnat rozdíl v odhadech ve výši 150 miliard EUR, který je zapříčiněn právě podvody, zejména Karuselovými, se Evropská komise shodla na Akčním plánu DPH, který má nahradit přechodný režim dodávek uvnitř Společenství z roku 1992. Akční plán by měl snížit ztráty státních rozpočtů o 80 % a podnikům by měl snížit náklady přibližně o 1 miliardu EUR v souvislosti s administrativními náklady spojených s přeshraničním obchodem v EU. Akční plán DPH by měl být implementován do roku 2022 (Bopp, 2018).

V rámci této kapitoly bude rozebráno několik zásadních změn, které se dotknou jak obchodních společností, tak konečného spotřebitele.

Obchod mezi subjekty v EU B2C

V současné směrnici Komise 2006/112/ES jsou stanoveny prahové hodnoty pro registraci k DPH podle jednotlivých členských zemí (momentálně se nachází v rozmezí od 35 000 EUR do 100 000 EUR) při intrakomunitárním obchodu. Nový práh by měl být dán od 1. ledna 2021 novelizovanou směrnicí na 10 000 EUR (cca 257 600 Kč), což zvýší počet subjektů, které budou povinny účtovat o DPH v jiném státě než jenom v tom, ve kterém mají sídlo. Přestože se na první pohled může zdát, že to povede k větší administrativní náročnosti, a tak i k větším nákladům, což by bylo v rozporu s Akčním plánem DPH, tak Komise si slibuje snížení těchto nákladů prostřednictvím „One Stop Shop“ (dále jen OSS) v domovském členském státě pro celou EU (Bopp, 2018).

Dodání zboží ze třetí země do EU B2C

Dodání zboží ze třetí do EU s dovozem podléhá DPH v členském státě spotřebitele. Aby došlo k zamezení narušení hospodářské soutěže mezi dodavateli v rámci i mimo EU, rovněž z fiskálních důvodů, dojde ke zrušení osvobození zásilek s hodnotou nižší než 22 EUR

(cca 567,72 Kč). Toto opatření již bylo zavedeno ve Švýcarsku s účinností od 1. ledna 2019. I v tomto případě mohou subjekty využít systém OSS (Bopp, 2018).

Intrakomunitární obchod B2B

Podle současné směrnice jsou přeshraniční dodávky zboží v rámci EU rozděleny do dvou samostatných zdanitelných okruhů (osvobozené od daně a zdanitelné v místě určení). Podle Akčního plánu DPH budou tyto dva systémy nahrazeny pouze systémem zdanění v členském státě určení. Za vybírání, shromažďování a placení DPH bude zpravidla zodpovědný dodavatel. Výjimka platí pouze pro prodej CTP (Certified Taxable Person). Pro usnadnění správy, stejně jako v předchozích případech, budou dodavatelé schopni hlásit a odvádět DPH prostřednictvím režimu OSS. Od 1. července 2022 by OSS měl kromě nahlášení a odvodu daně, umožnit subjektům odpočet zahraniční DPH na vstupu z nahlášené DPH na výstupu. Finanční správy jednotlivých členských zemí budou poté vypořádávat příslušné zůstatky DPH mezi sebou (Bopp, 2018).

3.2 Austrálie

Austrálie není z obchodního hlediska pro Českou republiku tou nejdůležitější destinací. Z hlediska exportu se v roce 2017 umístila na 38. místě a v rámci importu až na 58. místě. Vzájemný obrat byl až 46. nejvyšší a dosahoval téměř 14 mld. Kč. Obchodní bilance z pohledu ČR dosahovala přebytku v hodnotě 6,2 mld. Kč. Mezi nejvýznamnější exportní položky do Austrálie patřily zejména osobní automobily a jiná motorová vozidla, poté dřevo rozřezané, štípané, loupané i hoblované, vysílací přístroje pro rozhlasové nebo televizní vysílání apod. Naopak z hlediska importu to byla neomykaná a nečesaná vlna, mince, léky odměřené na krev antiséra, vata apod. (Konzulát ČR v Sydney, 2018)

3.2.1 GST

GST funguje na stejném principu jako DPH, neboť podniky, které jsou registrovány k GST zahrnují GST v ceně, kterou účtují za své zboží a služby. Dále pak požadují nárok na odpočet GST, které je zahrnuté v ceně zboží, jež kupují. Nelze tedy říct, že by GST byla nějakou nevšední daní, pouze má jiný název a nepodléhá směrnici Rady 2006/112/ES, protože Austrálie není součástí EU. Účelem této kapitoly bude tedy seznámit čtenáře se základními principy GST do registrace až po její uplatnění v rámci obchodu, které budou potřebné pro praktickou aplikaci ve 4. kapitole. Austrálie má pouze jednu sazbu daně, a to ve výši **10 %**.

Registrace k GST

Povinnost se registrovat vzniká subjektu, který:

- má obrát ve výši 75 000 USD (cca 1 212 825 Kč) nebo více, pokud je to nezisková organizace, tak její obrát musí činit 150 000 USD (cca 2 425 650 Kč) za 12 po sobě jdoucích období;
- poskytuje služby v rámci přepravy osob pomocí taxi nebo limuzíny, bez ohledu na obrát (to platí jak pro řidiče, tak i pro nájemce či pronajímatele aut).

Pokud subjekt nespadá ani do jedné z výše zmíněných kategorií, je registrace nepovinná. Pokud dojde k dobrovolné registraci, měl by subjekt zůstat registrován alespoň po dobu 12 měsíců.

Registrace je doporučována již při založení podniku, pokud je předpoklad, že bude brzy překročen stanovený obrát. Nicméně registrace by měla proběhnout do 21 dnů od překročení obrátu, v případě poskytování přepravních služeb se musí subjekt registrovat neprodleně. Registrace je umožněna buď prostřednictvím telefonu, online portálu nebo registrovaného agenta.

Za určitých podmínek se lze k GST registrovat jako skupina, která umožňuje před finanční správou vystupovat jako jedna entita, jenž má možnost mezi jednotlivými subjekty skupiny prodávat zboží nebo poskytovat služby bez GST. S touto možností souvisí i pojem reprezentativní člen, který vystupuje za skupiny před finančním úřadem. Jeho úkolem je zodpovídat za splatnou částku, podávání daňového přiznání apod. Na druhé straně jsou zde i větší společnosti, které mají několik poboček a jako celek nejsou registrované ke GST. Zákon umožňuje, aby se i samostatná položka registrovala ke GST, aniž by tím byly registrovány ostatní položky nebo celá společnost. Zde je rozdíl v plnění mezi těmito spřízněnými osobami, protože transakce mezi registrovanou pobočkou a mateřskou společností se považuje za zdanitelné plnění.

Výše zmíněné způsoby registrace jsou zejména pro rezidenty Austrálie, nicméně se tímto způsobem může registrovat i nerezident, který by pro tento způsob registrace musel nejdříve požádat o Australian Business Number (dále jen ABN). Nerezident má ovšem ještě dva další způsoby registrace. Prvním ze zmíněných způsobů je **zjednodušená registrace GST**,

ke kterému se lze, stejně jako ke všem dalším způsobům, registrovat pomocí online portálu. Podání daňového přiznání a platba probíhá rovněž přes tento portál, což usnadňuje administrativní náročnost nerezidentů. Tento způsob je doporučen subjektům, který provádí pouze jednostranný obchod do Austrálie a vzniká jim povinnost odvádět daň. Jedná se zejména o digitální produkty a zboží s nízkou hodnotou. Náležitosti této registrace jsou:

- subjekt nemusí dokázat svou totožnost;
- namísto ABN použije The Australian Taxation Office (ATO);
- nemůže vystavovat daňové faktury;
- nemůže požadovat přeplatek na GST;
- musí podávat daňové přiznání a platit GST čtvrtletně;
- může platit elektronicky prostřednictvím bankovního převodu.

Poslední možností je **standardní registrace GST, která nevyžaduje ABN**. Pokud nerezident provozuje podnik mimo Austrálii, a ani tam neprovádí dodávky, nemá nárok na ABN. Může mít však nárok na vrácení GST, které byly zaplacený za podnik mimo Austrálii. K tomu je nutná právě standardní registrace GST bez ABN. Tuto možnost má subjekt pouze pokud:

- nemá dodávky spojené s Austrálií;
- jen provozuje svůj podnik mimo Austrálii.

Předmět GST

Pokud je subjekt registrován k GST, pak zboží a služby, které jsou prodávány v Austrálii, podléhají zdanění, pokud se nejedná o osvobozená plnění.

Aby se jednalo o zdanitelné plnění, musí být prodej:

- za úplatu;
- vytvořen v souvislosti s podnikáním;
- spojen s Austrálií.

GST ve výši 10 % je zahrnuto v ceně a stejně jako u DPH musí subjekt kupujícímu vystavit daňový doklad a shromážděnou daň zaplatit ve chvíli, kdy podává daňové přiznání.

Ne všechno zboží podléhá zdanění prostřednictvím GST, jedná se zejména o nejzákladnější potraviny, lékařské pomůcky apod. Osvobozen od GST je rovněž vývoz zboží, pokud je vyvezeno do 60 dnů ode dne, kdy dodavatel obdrží jakoukoliv platbu za zboží nebo vystaví fakturu za zboží, podle toho, která z těchto situací nastane dříve. Za jistých podmínek může dodavatel požádat o prodloužení této lhůty.

3.3 Dílčí shrnutí

V této kapitole byla rozebrána legislativní úprava DPH EU s návazností na vybrané členské státy a jejich daňová specifika v rámci registrace a sazby daně. Dále byly vymezeny důležité části Akčního plánu DPH a v neposlední řadě legislativní úprava GST v Austrálii. Všechny výsledky z této části diplomové práce budou využity v dalším textu.

4 Aplikace DPH u intrakomunitárního obchodu ve vybrané společnosti s ručeným omezeným

Tato kapitola se věnuje praktické aplikaci dříve probrané problematiky ve společnosti AURA, s.r.o. (dále jen AURA), která poskytla konkrétní příklady svých plnění v rámci tuzemska, Británie, Lotyšska a Austrálie. Kromě této praktické aplikace bude věnována pozornost i karuselovému podvodu, do kterého byla podle prvotních informací vědomě zapojena společnost FAU, s.r.o., z jejíhož pohledu bude rozebrána vzniklá situace a jaké to na ni mělo dopady.

4.1 Aplikace problematiky ve společnosti AURA, s.r.o.

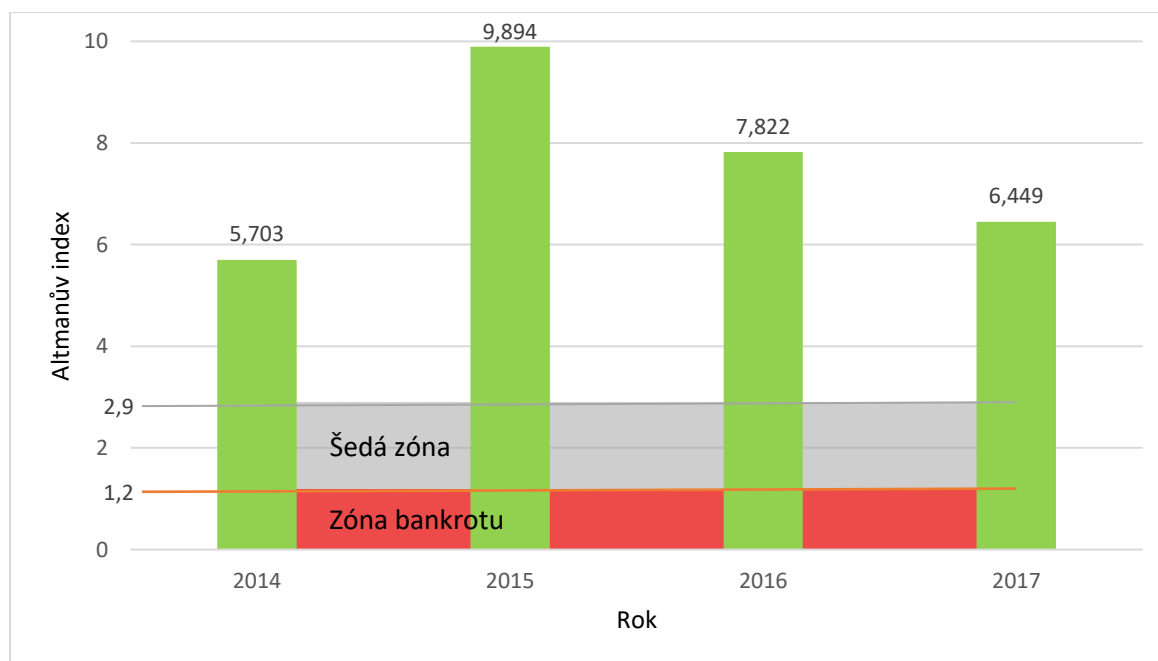
Společnost AURA byla založena v roce 1989 a již od svého založení se věnuje vývoji a dodávání individuálních informačních systémů, které jsou vždy přizpůsobeny potřebám konkrétního uživatele. Jejich cílem je akcelarovat implementaci a pomocí informačních technologií podpořit koncept centralizace řízení podnikatelských procesů. Ačkoliv se jedná spíše o společnost středního rozsahu, neboť čítá kolem 70 zaměstnanců, lze společnost AURA charakterizovat jako nejvýznamnější společnost ve svém odvětví, jenž se nachází na území ČR. Toto tvrzení lze prezentovat na jejích úspěších. Z posledních lze zmínit například, že společnost AURA byla 9. ledna 2019 na výročním zasedání reprezentativní redakční rady Review pro obranný a bezpečnostní průmysl a CDIS Review, které je konané pod záštitou ministra zahraničních věcí a ministra obrany, vyhlášena společností desetiletí. V březnu 2019 na výročním shromáždění certifikovaných kodifikačních agentur působících v Česku, byla Kodifikační agentura AURA vyhlášena Národním kodifikačním úřadem ČR, stejně jako v předchozích letech, jako jediná ze všech agentur s nulovou chybovostí, přičemž zpracovala bezkonkurenčně nejvyšší počet katalogizačních doložek kupních smluv, kterých bylo téměř 130, což je dvakrát více než ostatní agentury dohromady.

Vzhledem k tomu, že je práce zaměřena na mezinárodní obchod, nelze pohlížet pouze na úspěchy získané v rámci ČR, ale za zmínku stojí i jejich klienti. Kromě komerčních společností, jako je například CANON CZ, s.r.o. či HEWLETT – PACKARD, s.r.o., mezi jejich klienty v ČR patří například Státní úřad pro jadernou bezpečnost, Ministerstvo obrany, Armáda ČR a spousta dalších. Jejich působnost nekončí na území ČR, ale jejich klienti se nacházejí ve většině států EU i ve třetích zemích. Lze zmínit například Finské obranné síly, Ministerstvo

obraný Chorvatska, Ozbrojené síly Spojených arabských emirátů a NATO Support and Procurement Agency. Z důvodu zachování obchodního tajemství byly změněny částky na poskytnutých fakturách od společnosti AURA. Částky použité níže jsou zcela smyšlené a nemají žádnou reálnou návaznost na skutečné hodnoty.

Pro zhodnocení ekonomické situace společnosti byl zvolen Altmanův bankrotní model, který je přizpůsoben pro společnosti s ručeným omezeným. Z níže uvedených výsledků je patrné, že společnosti AURA, podle dostupných informací, nehrozí ukončení své existence, neboť výsledná hodnota za rok 2017 se nachází vysoko nad hranicí pro dobře fungující společnost. Jak je patrné z grafu 4.1. – Altmanův index společnosti AURA, s.r.o. výsledné hodnoty jsou vysoko nad hranicí, což je především způsobeno téměř nulovou zadlužeností společnosti, která má pouze krátkodobé závazky z obchodních vztahů, nikoliv však dlouhodobé závazky vůči finančním institucím.

Graf 4.1 – Altmanův index společnosti AURA, s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování

V následujících několika kapitolách se diplomová práce zaměří na vybrané praktické příklady, poskytnuté společností AURA, vždy z pohledu obou zúčastněných subjektů. Přestože ne všechny příklady nastaly ve stejných zdaňovacích obdobích, pro účely přiznání k DPH, KH a

SH od společnosti AURA, které jsou součástí příloh č. 1 až 3, budou v těchto výkazech zaznamenány souhrnně.

4.1.1 Uskutečněné plnění v tuzemsku (Příloha č. 4)

Společnost AURA poskytla službu společnosti Im-marine, s.r.o., která sídlí na území ČR a je plátcem DPH. Datum zdanitelného plnění je 2. 5. 2017, které je shodné se dnem vystavení faktury. Hodnota uskutečněného plnění byla ve výši 100 000 Kč bez DPH. Poskytování služeb společností AURA spadá do základní sazby DPH, což je 21 %. Proto celková částka včetně DPH je 121 000 Kč $[100\,000 + (100\,000 \times 0,21)]$.

Určení místa plnění zde proběhne podle základního pravidla dle § 9 ZDPH, neboť se nejedná o službu vyjmenovanou v § 10 ZDPH. Místem plnění je tedy sídlo příjemce služby, což je ČR, a protože se jedná o vnitrostátní plnění, nedochází zde k přenesení daňové povinnosti na příjemce, tudíž daň odvede společnost AURA. Plnění znázorňuje schéma č. 4.1.

Z pohledu společnosti Im-marine, s.r.o. (příjemce služby)

Příjemce služby je jako plátce DPH povinen toto plnění uvést v přiznání k DPH buď za měsíc květen nebo za druhé čtvrtletí, v závislosti na tom, zda se jedná o měsíčního či čtvrtletního plátce, a protože se jedná o vnitrostátní plnění, musí ho uvést i v KH.

V přiznání k DPH se přijatá plnění uvádějí v oddílu IV – *Nárok na odpočet daně*, kde bude částka 121 000 Kč uvedena v řádku 40 – *Nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě*, ve kterém bude rozdělena na částku 100 000 Kč do sloupce – *Základ daně* a zbývajících 21 000 Kč bude ve sloupci – *V plné výši*, kde se uvádí daň na vstupu. Částka 21 000 Kč bude rovněž v řádku 46 – *Odpočet celkem*. Výpočet konečné daně bude uveden v oddílu VI, konkrétně v řádcích 63 a 65, protože odpočet daně (21 000 Kč) je v tomto případě vyšší než vlastní daň (0 Kč).

Jak bylo výše uvedeno, vzhledem k tomu, že se jedná o vnitrostátní plnění, bude potřeba uvést toto plnění do KH, kde se vyplní kolonky pod označením B.2., kde se uvádějí přijatá zdanitelná plnění, u kterých si příjemce uplatňuje nárok na odpočet s hodnotou vyšší než 100 000 Kč včetně daně.

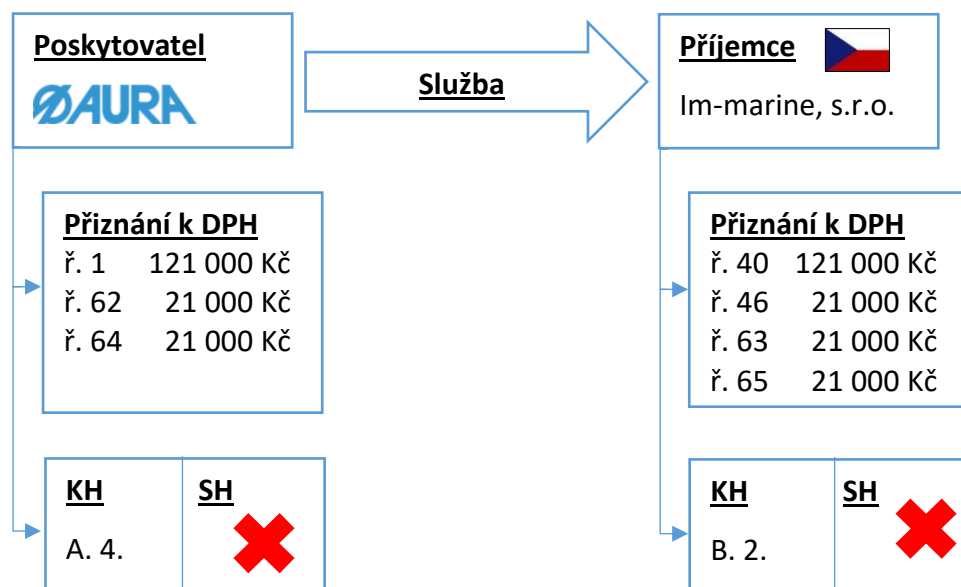
Z pohledu společnosti AURA, s.r.o. (poskytovatel služby)

Společnosti AURA vyplývají ze ZDPH stejné povinnosti jako společnosti Im-marine, s.r.o., tudíž i ona musí rovněž toto plnění uvést v rámci svého přiznání k DPH a KH.

V přiznání k DPH se uskutečněná plnění zaznamenávají do oddílu I. Zdanitelná plnění, konkrétně do řádku 1 – Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v základní sazbě DPH, kde bude částka 121 000 Kč rozdělena na 100 000 Kč v sloupci Základ daně a 21 000 Kč ve sloupci Daň na výstupu. Konečné stanovení daňové povinnosti proběhne opět v oddílu VI. Výpočet daně, kde bude částka 21 000 Kč v řádcích 62 a 64, protože v tomto případě je daň na výstupu (21 000 Kč) vyšší než nárok na odpočet daně (0 Kč).

Souvztažně s KH společnosti Im-marine, s.r.o., musí i společnost AURA toto plnění uvést do KH. Poskytnuté plnění bude zaznamenáno v kolonkách A.4., neboť mají povinnost přiznat daň a celková hodnota včetně daně přesahuje 100 000 Kč.

Schéma 4.1 – Uskutečněné plnění v tuzemsku



Zdroj: vlastní zpracování

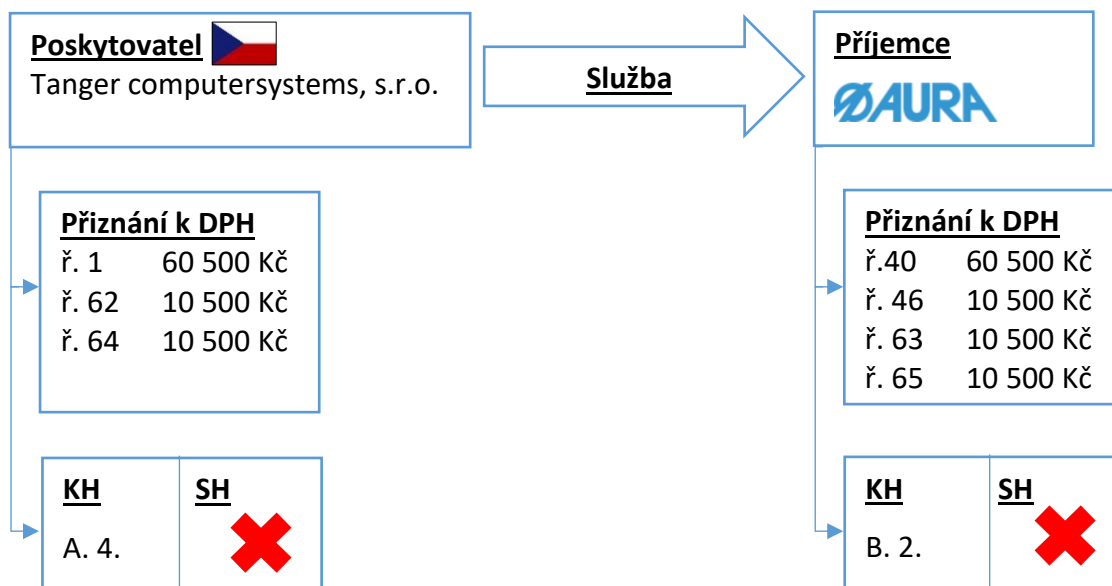
4.1.2 Přijaté plnění v tuzemsku (Příloha č. 5)

Společnost Tanger computersystems, s.r.o. poskytla službu Provoz číselníku NIPEZ společnosti AURA na přelomu let 2017 a 2018 a oba dva jsou plátcí DPH. Faktura byla vystavena 31. prosince 2017 za služby poskytované v rámci prosince 2017 v hodnotě 50 000 Kč

bez DPH. Stejně jako v předchozím případě i tato služba podléhá základní sazbě daně 21 %, tudíž je celková částka ve výši 60 500 Kč $[50\,000 + (50\,000 \times 0,21)]$.

V tomto případě by bylo zbytečné detailně popisovat postup při vyplňování přiznání k DPH a KH, neboť je naprosto shodné jako v předchozím případě, jenom s jinými hodnotami. Toto přijaté plnění v tuzemsku znázorňuje schéma 4.2.

Schéma 4.2 – Přijaté plnění v tuzemsku



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3 Uskutečněné intrakomunitární plnění v Lotyšsku (Příloha č. 6)

Společnost AURA poskytla službu ve formě správy kodifikačního modulu za čtvrté čtvrtletí roku 2017 (od 1. října 2017 do 31. prosince 2017) lotyšskému Státnímu centru pro obranná vojenská místa a zadávání veřejných zakázek, které je plátcem DPH. Hodnota plnění byla ve výši 5 000 EUR bez DPH. Tento případ je promítnut do schématu č. 4.3.

Z pohledu lotyšského Ministerstva obrany (příjemce služby)

Místo zdanitelného plnění se zde určuje obdobně jako v ČR, neboť, jak již bylo dříve zmíněno, DPH je nejharmonizovanější daní v EU a mezinárodní obchod z pohledu této daně má striktní pravidla, která jsou implementována ve všech zákonech o DPH jednotlivých zemí. Konkrétně se jedná o základní pravidlo pro určení místa zdanitelného plnění, které se nachází v kapitole 3, sekce 19, § 1, číslo 1., lotyšského ZDPH, podle kterého je místem zdanitelného plnění stát, kde sídlí příjemce služby. Protože se jedná o intrakomunitární plnění, je zde možnost přenesení daňové povinnosti, které je v rámci EU dáno směrnicí rady 2006/112 ES.

Pojem „reverse charge“ je vysvětlen hned v úvodní kapitole lotyšského ZDPH, povinnost příjemce přiznat DPH plyne z kapitoly 15, sekce 122, § 3 lotyšského ZDPH, jehož podmínky jsou pro účely tohoto případu stejné, jako v rámci ZDPH ČR.

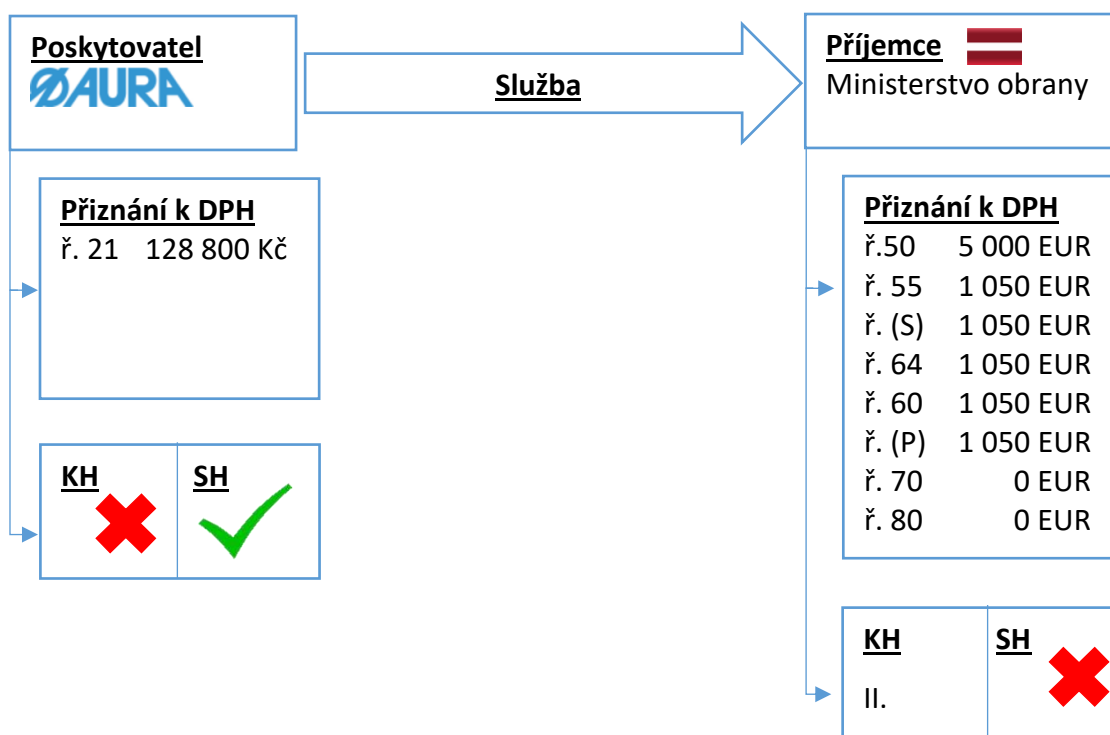
V přiznání k DPH uvede příjemce služby částku bez DPH (5 000 EUR) v řádku 50 – Zboží a služby obdržené z JČS [ve standardní sazbě (21 %)]. Následně přizná přenesenou daňovou povinnost v řádku 55 v částce 1 050 EUR, která se poté přenesení do řádku (S), kde je výsledná zjištěná daň na výstupu ve výši 1 050 EUR. Protože se jedná zároveň o plnění, u kterého má nárok na odpočet, uvede to rovněž v tomto přiznání k DPH, a to konkrétně v řádku 64, rovněž částku 1 050 EUR, která bude dále v řádku 60, který je sumační, a na konec v řádku (P), kde je výsledná daň na vstupu. Řádky 70 a 80 budou nulové, protože subjekt nemá žádnou daňovou pohledávku ani závazek (řádek (S) – řádek (P)). Vyplněné daňové přiznání Ministerstva obrany týkající se tohoto případu je součástí přílohy č. 2 a kontrolní hlášení je obsažené v příloze č. 3.

Z pohledu společnosti AURA, s.r.o. (poskytovatel služby)

Společnost AURA pro určení místa plnění využije § 9 ZDPH, podle kterého je místem plnění sídlo příjemce služby, tudíž Lotyšsko. Zároveň, jak už bylo zmíněno u řešení z pohledu příjemce služby, se zde využije přenesení daňové povinnosti.

V přiznání k DPH se hodnota 5 000 EUR uvede do řádku 21, určeného pro poskytování služeb s místem plnění v JČS vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst.2. Protože se nejedná o vnitrostátní plnění a společnost AURA zde nefiguruje ani jako příjemce služby, nýbrž jako poskytovatel, bude toto poskytnutí služby uvedeno ještě v souhrnném hlášení pod kódem č. 3.

Schéma 4.3 – Usutečněné intrakomunitární plnění v Lotyšsku



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.4 Přijaté plnění od společnosti sídlící v Anglii (Příloha č. 7)

Společnosti Serif (Europe) Ltd. poskytla službu Affinity Designer (Windows) společnosti AURA na počátku roku 2018. Faktura byla vystavena dne 10. ledna 2018 na částku 50 000 Kč bez DPH. Schéma 4.4. obsahuje toto přijaté plnění od osoby sídlící v Anglii.

Pohledu společnosti AURA, s.r.o. (příjemce služby)

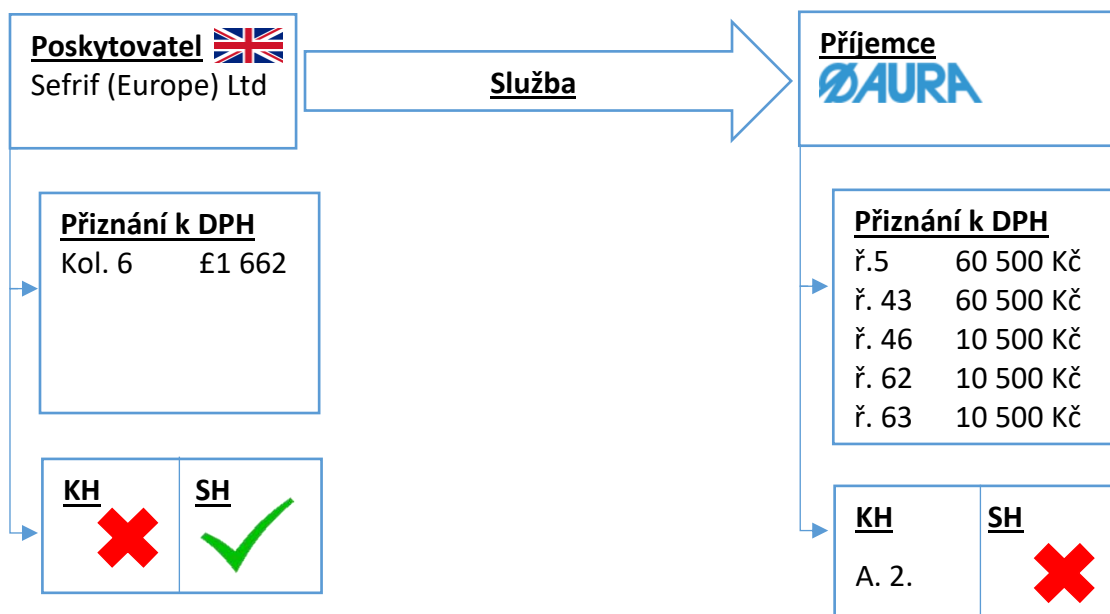
I v tomto případě se místo zdanitelného plnění určí podle základního pravidla, tudíž podle § 9 ZDPH, nicméně zde vzniká povinnost přiznat daň z tohoto přijetí zdanitelného plnění od společnosti Serif (Europe) Ltd. sídlící v Anglii. Tuto povinnost jim ukládá § 92a ZDPH.

Plnění bude uvedeno v přiznání k DPH v řádku 5, kde se ve sloupci základ daně uvede částka bez DPH (50 000 Kč) a do sloupce daň na výstupu se dopočte daň podle 21 % sazby DPH (10 500 Kč), kde se vykáže daň na výstupu. Podobně jako v případě lotyšského Ministerstva obrany i zde bude okamžitě uplatněn nárok na odpočet daně, a to konkrétně v řádku 43 základ daně 50 000 Kč a odpočet v plné výši 10 500 Kč. Dále se částka 10 500 Kč projeví v řádcích 46, 62 a 63. V tomto případě se služba zaznamená i do KH v tabulce A.2.

Z pohledu společnosti Serif (Europe) Ltd. (poskytovatel služby)

Místo zdanitelného plnění plyne z § 6.3 vyhlášky 741A o DPH. Společnost Serif (Europe) Ltd. uvede poskytnutou službu ve svém přiznání k DPH do kolonky 6 ve výši 10 000 Kč a dále se objeví v souhrnném hlášení. Přiznání k DPH společnosti Serif (Europe) Ltd. je součástí přílohy č. 4.

Schéma 4.4 – Přijaté intrakomunitární plnění od anglické společnosti



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.5 Uskutečněné plnění v Austrálii (Příloha č. 8)

Poslední destinací, kterou se bude tato diplomová práce zabývat v rámci praktické části, je Austrálie. Společnost AURA vystavila fakturu dne 27. října 2017 australskému Ministerstvu obrany, které je plátcem GST, za poskytované softwarové služby v období od 28. července do 27. října v částce 10 000 AUD bez GST. Australské Ministerstvo obrany je registrováno jako plátcem GST, ale společnost AURA je neplátcem GST. Schéma 4.5. vyobrazuje toto uskutečněné plnění v Austrálii.

Z pohledu australského Ministerstva obrany (příjemce služby)

Obdobně jako to bylo v případě DPH, i u GST přiznává daň na vstupu příjemce služby prostřednictvím přenesení daňové povinnosti, která vzniká zejména při poskytování služeb, neboť od roku 2016 se v rámci importovaných služeb a digitálních produktů uplatňuje přenesení daňové povinnosti, pokud dodavatel:

- není residentem Austrálie;
- neposkytuje služby prostřednictvím společnosti, kterou provozuje v Austrálii;
- poskytuje služby australské společnosti, která je
 - registrována k GST;
 - nepořizuje dané služby pro soukromé účely;
 - provozuje podnik v Austrálii.

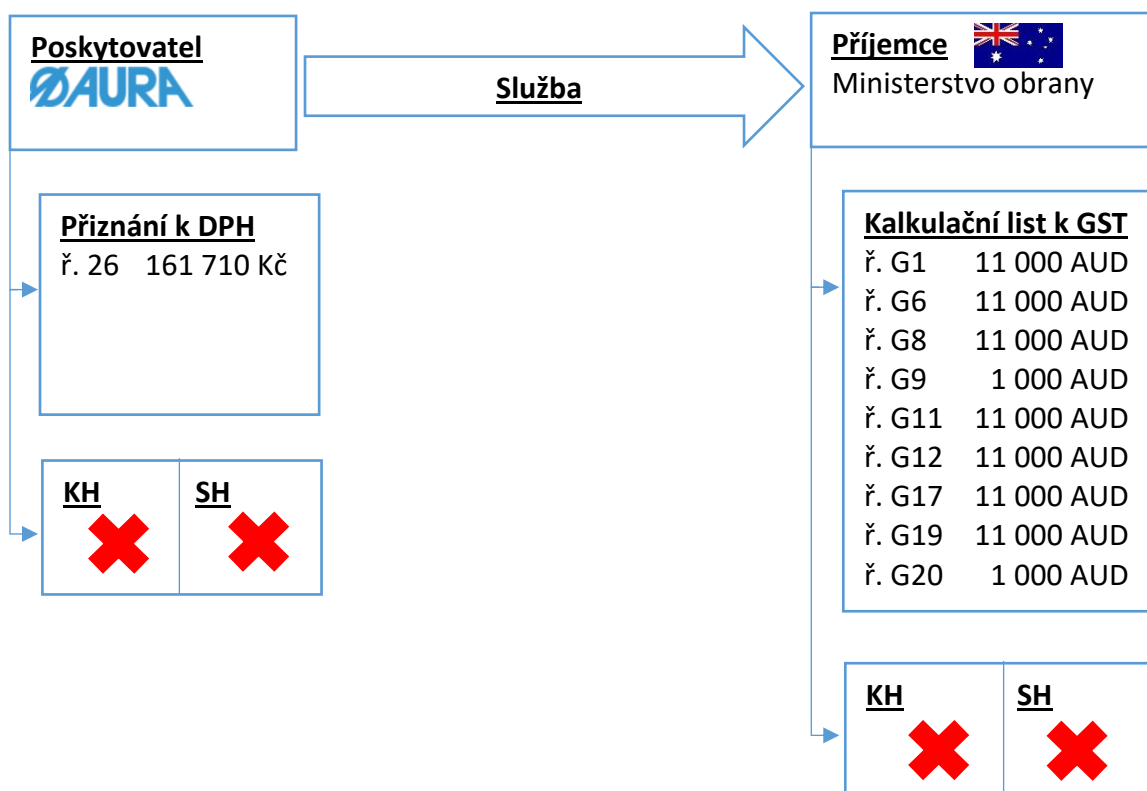
V případě, že dodavatel poskytuje pouze služby tohoto typu, nevzniká mu povinnost se registrovat k GST, protože tyto služby se nezapočítávají do limitu obratu pro povinnou registraci k GST. Jedná se o opatření, aby se odlehčilo zapojování nerezidentů do systému GST.

Ministerstvo obrany prostřednictvím kalkulačního listu k GST, který je vyplněný v příloze č. 5 této diplomové práce, přiznává daň na vstupu díky režimu přenesení daňové povinnosti, neboť jsou splněny všechny podmínky stanovené australským zákonem o GST. Přestože má kalkulační list k GST jinou formu než české přiznání k DPH, využívá se zde podobný princip uvedení částky. Dle pokynů musí subjekt vykázat částku, která bude vynásobena hodnotou 1,1 ($10\,000 \times 1,1 = 11\,000$ AUD) v řádku G1. Následně se celková částka včetně GST projeví v řádcích G6 (Celková hodnota prodeje snížena o plnění osvobozená od GST) a G8 (Celková prodeje po úpravách). Samotná daňová povinnost se vypočte v řádku G9, jako částka v řádku G8 vydělena 11 ($11\,000 / 11 = 1\,000$ AUD). Nárok na odpočet se uplatní v druhé polovině kalkulačního listu k GST, kde se do řádku G11 uvede částka 11 000 AUD ($10\,000 \times 1,1$) a stejné částky budou v řádcích G12 (sumační řádek), G17 (Celková hodnota prodeje snížena o plnění, která nejsou předmětem GST nebo jsou od GST osvobozena) a G19 (řádek G17 navýšený, popřípadě snížený o úpravy). Výsledná hodnota nároku na odpočet je v řádku G20, který se vypočte jako řádek $11\,000 / 11 = 1\,000$ AUD ($G19 / 11$). Řádky G9 a G20 se dále zaznamenávají do Výkazu obchodní činnosti.

Z pohledu společnosti AURA s.r.o. (poskytovatel služby)

Plnění bude uvedeno pouze v daňovém přiznání, protože není předmětem KH (není to vnitrostátní plnění), ani SH (nenachází se na území EU, jedná se o 3. zemi). Jedná se o uskutečněné plnění s nárokem na odpočet, které bude v hodnotě 10 000 AUD uvedené v řádku 26 přiznání k DPH.

Schéma 4.5 – Uskutečněné plnění v Austrálii



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.6 Přijaté plnění od společnosti sídlící v Austrálii (Příloha č. 9)

Společnost AURA v rámci uskutečněného plnění, jímž se zabývá kapitola 4.1.5, musí využívat služeb poskytovaných společností Emantra Pty Ltd sídlící v Austrálii, která společnosti AURA poskytuje hostitelské služby, na nichž funguje software, jež je využívám australským Ministerstvem obrany. Roční cena těchto hostitelských služeb je ve výši 5 000 AUD bez GST. Toto přijaté plnění od společnosti sídlící v Austrálii je znázorněno ve schématu 4.6.

Z pohledu společnosti AURA, s.r.o. (příjemce služby)

Zde by se nabízela možnost, že i v tomto případě se bude jednat o režim přenesení daňové povinnosti, z čehož by plynulo, že by ho AURA uvedla v přiznání k DPH v řádcích 12, 43 a všech ostatních příslušných řádcích. Dále by částka byla uvedena v tabulce A.2 KH. Tuto variantu však nelze použít.

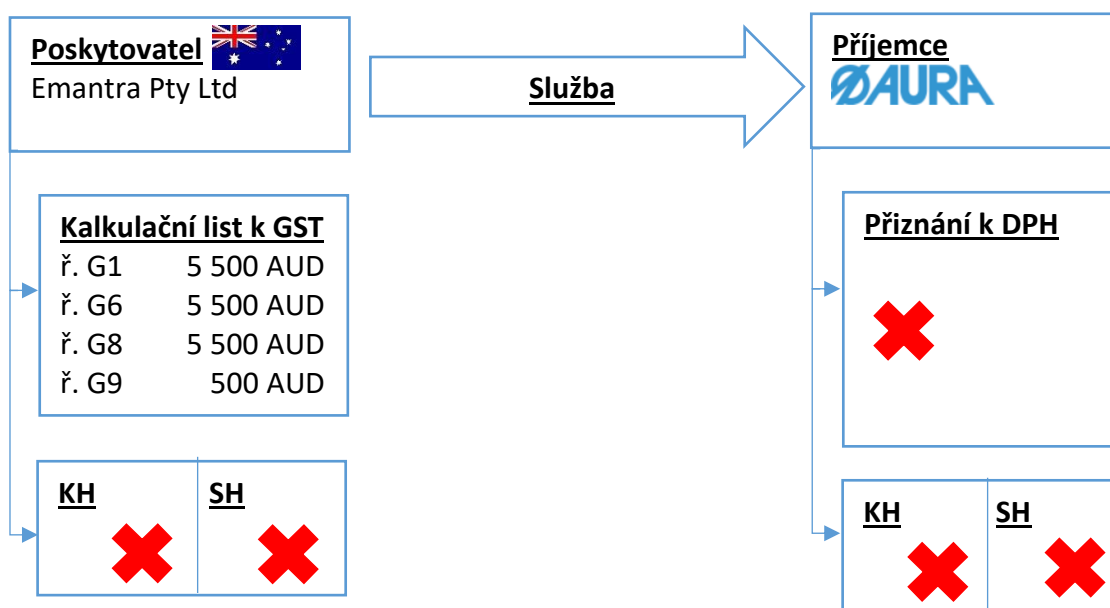
Důležitou poznámkou ale je, že tyto hostitelské služby jsou využívány pro dříve zmiňované plnění, a tak lze konstatovat, že je tato služba využívána výhradně na území Austrálie, což je podle zákona o GST předmětem daně, a proto bude společnosti AURA vydána

faktura na částku 5 500 AUD [5 000 + (5 000 x 0,1)], ale neuplatní si nárok na odpočet v ČR, neboť toto plnění není předmětem DPH a zároveň si nemůže uplatnit ani odpočet v rámci GST, protože není registrována k GST, a je tudíž považována za konečného spotřebitele. Částka nebude nijak figurovat v přiznání k DPH, KH ani SH.

Z pohledu společnosti Emantra Pty Ltd (poskytovatel služby)

Jak už bylo zmíněno, z pohledu australské společnosti se jedná o klasickou dodávku spotřebiteli na území Austrálie. Emantra Pty Ltd uvede poskytnutou službu ve výši 5 500 AUD do svého kalkulačního listu k GST v řádku G1. Stejně jako v případě přenesení daňové povinnosti se dále částka 5 500 AUD uvede v řádcích G6 a G8, a dále se vypočte výsledná daňová povinnost v řádku G9 (5 500 / 11 = 500 AUD). Kalkulační list GST je vyplněn v příloze č. 6.

Schéma 4.6 – Přijaté plnění od australské společnosti



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.7 Zhodnocení a optimalizace v obchodních vztazích společnosti AURA, s.r.o.

Z pohledu intrakomunitárního plnění se u AURY neprojevují žádné ztráty v důsledku odvodů DPH a v těchto případech lze konstatovat, že zavedený systém funguje správně a na společnost AURA nemá žádné negativní dopady.

Tohle ovšem nelze konstatovat v rámci obchodních vztahů s Austrálií, neboť jak z příkladů uvedených výše plyne, dochází zde k nadměrným nákladům spojeným s nemožností uplatnit nárok na odpočet GST.

Společnost AURA si může v budoucnosti uplatňovat nárok na odpočet GST, neboť Austrálie poskytuje možnost zahraničním subjektům se dobrovolně registrovat k GST. V kapitole 3.2.1. GST se diplomová práce zabývala i registrací zahraničních subjektů. První možností by byla tzv. Zjednodušená registrace GST, tato registrace je určena pro společnosti, které dodávají zboží nebo služby do Austrálie. Výhodou je, že registrace je rychlá, snadná a lze pomocí této registrace jednoduše vykazovat a platit GST. Na druhou stranu zde není možnost uplatnění nároku na odpočet, takže pro potřeby společnosti AURA je tento typ registrace nevyhovující.

Druhou možností je standardní registrace pouze k GST, což znamená, že se zde nevyžaduje ABN. Podstatná je zde možnost nároku na odpočet GST, což by bylo pro společnost AURA vyhovující, přestože by se mohlo zdát, že je tato registrace zapovězena, neboť je umožněna pouze subjektům, jejichž poskytovaná plnění nejsou nijak spjata s Austrálií, což by AURA podle kapitoly 4.1.5 Uskutečněné plnění v Austrálii nesplňovala.

Třetí a zároveň poslední možností je registrace pomocí standardního režimu, včetně ABN pro nerezidenty. Tato možnost by pro společnost AURA byla vhodná, neboť podmínky stanovené zákonem o GST společnost AURA podle všeho splňuje a je zde možnost nároku na odpočet GST.

Přestože se může jevit jako správná možnost poslední zmíněná, ve skutečnosti AURA nesplňuje hlavní podmínku danou zákonem o GST, protože její uskutečnění plnění není spojené s Austrálií ve smyslu zákona. Uskutečněné plnění spojené s Austrálií je charakterizováno jako:

- uskutečnění plnění s nízkou hodnotou importované spotřebiteli;
- prodej dovážených služeb a digitálních produktů pro australské spotřebitele.

Australský spotřebitele je vymezen jako FO, která není registrovaná k GST a statek či službu pořizuje pro své soukromé účely, popřípadě se může jednat i o osobu registrovanou k GST, nicméně nesmí importovanou službu či statek využívat pro svou podnikatelskou

činnost. Dalo by se konstatovat, že společnost AURA by musela uskutečňovat alespoň jeden B2C obchod, aby jí byla umožněna standardní registrace, včetně ABN.

Protože AURA uskutečňuje dodávky pouze subjektům, kteří jsou registrováni k GST a jejich služby využívají pro svou podnikatelskou činnost, může se registrovat pouze pro GST bez ABN. Registrace probíhá buď online, pomocí papírového formuláře nebo prostřednictvím registrovaného agenta. Při registraci přes online formulář, který je možné nalézt na webových stránkách Australian Taxation Office, je nutné zaznačit, že subjekt žádá pouze o registraci k GST, neboť v opačném případě by se systém domníval, že subjekt již disponuje ABN, popřípadě, že už o něj požádal. Papírový formulář je možné získat telefonickou či e-mailovou žádostí u Australian Taxation Office. Je potřeba dodat dokument, že je firma zapsána v Obchodním rejstříku své země a dále dopis od Finančního úřadu, který dokazuje, že je společnost u něho vedena jako existující.

Kromě zjištění vhodné registrace bylo potřeba zhodnotit i vliv na odběratele a dodavatele, kteří jsou se společnostmi AURA spojeni. Důležití jsou hlavně odběratelé služeb, neboť pro dodavatele společnosti AURA se nic nezmění. V případě odběratelů by ke změně rovněž nedošlo, i kdyby se uskutečnila standardní registraci, protože AURA poskytuje do Austrálie služby a podle zákona o GST, pokud je společnost sídlící v Austrálii registrovaná k GST a importuje služby nebo digitální produkty pro obchodní účely od zahraničního plátce, nemusí platit GST z tohoto plnění. Podmínkou je, aby příjemce služby dodavateli poskytl své ABN a prohlášení, že je registrován k GST. Pokud bude v tomto případě přesto vyfakturována i GST, nemůže ji příjemce služby uplatnit v rámci nároku na odpočet, ale musí ji zpátky požadovat po dodavateli. Nicméně se z pohledu odběratele služeb nic nezmění ani v případě registrace pouze k GST, protože společnost AURA, nebude moci fakturovat cenu včetně GST, neboť doporučovaná registrace se týká pouze nároku na odpočet.

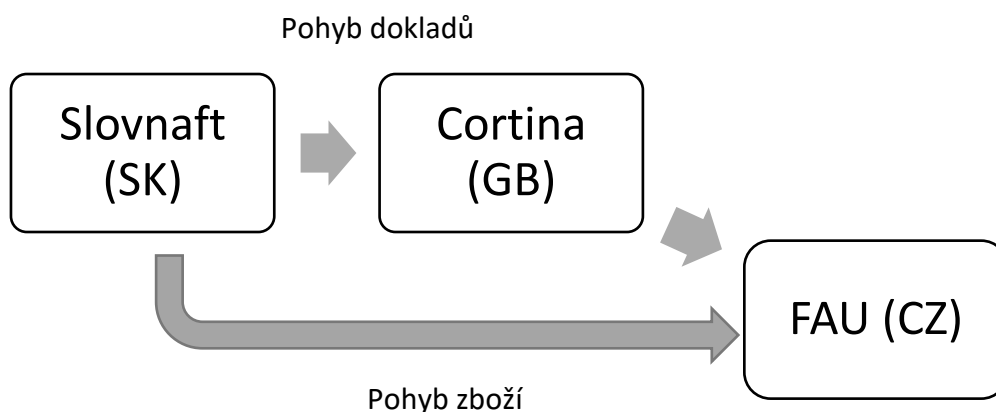
Vzhledem k tomu, že diplomová práce vychází pouze z fiktivních částek a není známa jejich skutečná výše, nelze vhodně posoudit, zda-li se společnosti AURA vyplatí optimalizace v této oblasti s ohledem na náročnost a administrativní náklady, které jsou s ní spojeny.

4.2 Karuselový podvod společnosti FAU s.r.o.

Karuselovému podvodu byla věnována kapitola 2.3.14, ve které byl vysvětlen princip tohoto podvodu. V současné době by nebylo možné najít společnost, která je obviněná z tohoto typu podvodu, a přitom nad tímto obviněním visí celá řada nezodpovězených otázek, s výjimkou společnosti FAU s.r.o., která vede již několik let spor s finanční správou ohledně obvinění a postupu při narovnání ztráty státního rozpočtu z tohoto podvodu.

FAU s.r.o. byla založena v roce 1993, která se zabývá nákupem a prodejem ropných produktů s hlavním zaměřením na motorovou naftu a automobilový benzín. Finanční správa zahájila v roce 2014 kontrolu za rok 2013. Nutno připomenout, že se jedná o období, kdy ještě nefungovalo KH a SH, tudíž odhalování návazností obchodních vztahů bylo složitější a časově náročnější. I přes tyto skutečnosti došlo k obvinění společnosti s FAU s.r.o. z účasti na karuselovém podvodu, které bylo podle finanční správy buď vědomé nebo měla společnost FAU s.r.o. mít důvodné podezření, že jsou i třeba nevědomky do tohoto podvodu zapojeni. Důvodem obvinění byla změna v obchodním řetězci, který byl v prvních čtyřech měsících tvořen jenom ze tří účastníků, přes které vedl oběh dokladů, jak je znázorněno v Obrázku 4.1 Obchodní model č. 1 (leden až duben 2013).

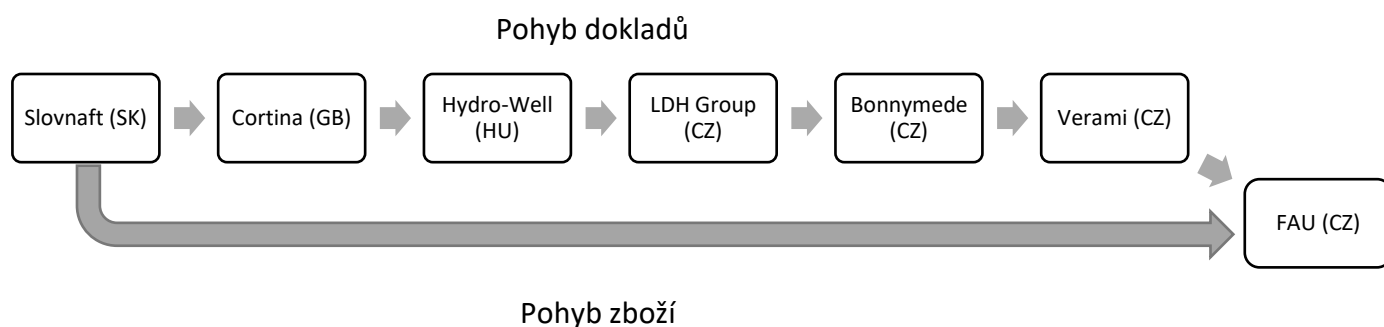
Obrázek 4.1 Obchodní model č. 1 (leden až duben 2013)



Zdroj: vlastní zpracování podle Finanční správy ČR

V následujících měsících došlo ke změně toho řetězce a přibyly do něj 4 další společnosti. Pohyb dokladů je znázorněn v Obrázku 4.2 Obchodní model č. 2 (květen až říjen 2013).

Obrázek 4.2. Obchodní model č. 2 (květen až říjen 2013)



Zdroj: vlastní zpracování podle Finanční správy ČR

Samotná změna systému by nebyla problém, ten ale nastal v okamžiku, kdy LDH Group (CZ) ukončil svou činnost a stal se z něho tzv. Missing Trader, protože neodvedl DPH, které si následně uplatňovali následující společnosti v řetězci na vstupu. Jak již bylo uvedeno na začátku, způsob získávání důkazu bylo v té době mnohem náročnější než dnes. Výsledkem bylo, že společnost FAU s.r.o. jako plátce zaplatit 200 miliónů Kč za tato plnění. Zde to ale neskončilo, neboť finanční správa požadovala po společnosti úhradu 200 miliónů Kč z pozice ručitele za DPH. Jenomže se jednalo o stejnou částku, kterou již FAU s.r.o. zaplatila z pozice plátce, a tak zde mělo dojít ke dvojímu zaplacení jedné a té samé daně. Finanční správa poté přistoupila k zajišťovacím příkazům, které vedly k destrukci úspěšné firmy během pouhých 24 hodin. Dodnes se vedou spory o tyto zadržovací příkazy a obvinění z karuselového podvodu, a zatímco všechny spory mezi společností FAU s.r.o. a finanční správou jdou ve prospěch společnosti FAU, přistoupila finanční správa k dalšímu kroku, a to k trestnímu stíhání jednatelů a dalších lidí z vedení společnosti.

4.2.1 Zhodnocení postupu finanční správy a případné následky

Nelze s jistotou uvést, zda-li byla společnost FAU s.r.o. vědomě zapojená do karuselového podvodu, každopádně se domnívám, že FAU nemohlo mít dostatečně důvodné podezření ze zapojení v karuselovém podvodu, a tak nemělo dojít k žádnému obvinění, které poškodilo jméno firmy. Další chybou finanční správy byly zajišťovací příkazy,

kteřé důsledkem neoprávněné žádosti o úhradu DPH ve výši 200 miliónů Kč z pozice ručitele, což mělo za následek ukončení činnosti společnosti. Tohle vedlo ke zničení společnosti, protože po obvinění z karuselového podvodu ztratila většinu svých obchodních vztahů a po zajišťovacích příkazech nebylo možné v činnosti pokračovat.

Vzhledem k soudním sporům, které se mezi finanční správou a společností FAU vedou, nebo vedly, přičemž všechny končí ve prospěch společnosti FAU, to vypadá, že finanční správa neoprávněně zlikvidovala dobře fungující firmu, která do státního rozpočtu za 10 let odvedla přibližně 18 miliard Kč a byla stálým a významným zaměstnavatelem. Důsledkem jednání finanční správy bude i pravděpodobná náhrada za vzniklou škodu společnosti FAU, která se nebude skládat pouze z úhrady rozprodaného majetku, ale i z ušlého zisku, kterého mohla společnost dosáhnout, pokud by ve své činnosti pokračovala a dá se předpokládat, že částka bude v hodnotě několika miliard. Co finanční správu vedlo k jejímu jednání nelze určit, spekuluje se o selhání samotné finanční správy, ale i o nařízení, jež bylo vedeno z Ministerstva financí osobou, která mohla mít osobní zájem na odstavení společnosti. Jedná se ovšem pouze o spekulace a nelze s jistotou říct, co bylo příčinou.

4.2.2 Karuselový podvod a Akční plán DPH

Tento případ nastal ještě před zavedením KH a SH, které dozajista pomohla ke snížení podvodu tohoto typu díky zvýšení informovanosti o transakcích mezi subjekty, tudíž dochází v současnosti k rychlejšímu a snadnějšímu odhalování těchto kolotočů, nikoliv však k jejich úplné eliminaci. V kapitole 3.1.3. byl popsán postup v případě B2B, který bude v blízké budoucnosti aplikován na tyto vztahy. V případě aplikace Akčního plánu DPH na tento vztah by sice nebylo možné zabránit ukončení činnosti LDH Group [CZ], nicméně by nedošlo k daňovému úniku tohoto typu, protože dodávající společnost Hydro-well [HU], která dodala zboží společnosti LDH Group [CZ], by fakturovala částku včetně české DPH, kterou by následně odvedla prostřednictvím maďarského OSS, jež by ve vyrovnávacím období částku převedl na účet Finanční správy ČR.

Pravděpodobně nedojde k úplné eliminaci všech podvodů, ale mělo by dojít ke snížení přeshraničních podvodů na DPH na minimum a později dojde i ke snížení administrativní náročnosti v případech těchto přeshraničních obchodů.

4.3 Dílčí shrnutí

V této kapitole byla praktická aplikace celé problematiky rozebrané v předchozích kapitolách na příkladech společnosti AURA s.r.o., které byla na základě detailnějšího rozboru případů navržena daňová optimalizace z pohledu GST.

Dalším bodem kapitoly bylo sporné jednání vůči společnosti FAU s.r.o., která byla obviněna z karuselového podvodu, s možnými důsledky tohoto jednání.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo aplikovat současnou právní úpravu ve společnosti AURA, s.r.o. a na základě konkrétních plnění spojených s touto společností posoudit fungování současného systému pohledu společnosti AURA, s.r.o. Dále byly na základě informací týkajících se Akčního plánu DPH objasněny základní principy na základě intrakomunitárních obchodních vztahů a zhodnocení možného snížení daňových úniků prostřednictvím Karuselových podvodů.

Úvodní kapitola vymezovala téma a cíle diplomové práce. Součástí bylo také vymezení obsahu jednotlivých kapitol a použité metody v rámci této práce.

Druhá kapitola vysvětlovala důvody vzniku daně z přidané hodnoty, vývoj její harmonizace v rámci Evropské unie a česká legislativní úprava této daně. Byly zde rozebrány všechny povinnosti plátce vůči finanční správě a problematika určení místa plnění v rámci tuzemského a intrakomunitárního plnění.

Třetí kapitola byla věnována především směrnici Rady 2006/112 ES včetně sazeb všech zemí Evropské unie. Dále byl čtenář seznámen s daňovými sazbami a případnou povinností registrace v rámci Velké Británie a Lotyšska, případnými způsoby řešení obchodních vztahů podle Akčního plánu DPH a v neposlední řadě sazbou GST a způsoby registrace k ní v Austrálii.

V rámci čtvrté kapitoly byly detailně analyzovány poskytnuté příklady z pohledu daně z přidané hodnoty a GST ze strany jak příjemce, tak poskytovatele služby, včetně povinností subjektů k finančním institucím v jejich zemích a popisu zanesení hodnot do přiznání k DPH, kalkulačního listu GST, kontrolního hlášení a souhrnného hlášení. Dále byly rozebrány možnosti daňové optimalizace společnosti AURA, s.r.o. v rámci jejich obchodních vztahů s Austrálií. Poslední část kapitoly se věnovala obvinění společnosti FAU, s.r.o. ze zapojení v Karuselovém podvodu, popisu postupů finanční správy, včetně odкрыtí obchodního řetězce a zhodnocení případných dopadů na výsledek soudních sporů, které jsou doposud vedeny a jaký vliv by měl Akční plán DPH, kdyby byl tento daňový únik spáchán až po jeho zavedení.

Na základě seznámení se s danou problematikou z pohledu společnosti AURA, s.r.o., je současný systém vyhovující, co se intrakomunitárního plnění týče, nicméně je zde potřeba vzít v potaz, že tato společnost určuje místo plnění na základě § 9 ZDPH, což je základní pravidlo a vzhledem k tomu, že všichni jejich klienti jsou osoby registrované k DPH, tak zde dochází

ve všech případech k přenesení daňové povinnosti, a to platí i v případě jejich dodavatelů. Pokud by se na situaci pohlíželo z hlediska společnosti, které například vzniká povinnost odvádět DPH v jiném členském státě, tak zde značně vzroste administrativní náročnost a když se vezmou na vědomí potenciální Karuselové podvody, do kterých může být jakákoliv společnost nevědomě zatažena a v konečném důsledku může i ona za tento podvod nést následky, je chystaný Konečný režim DPH (obsažen v Akčním plánu DPH) správným krokem, který nahradí dosavadní dočasný systém.

Vzhledem k obchodním vztahům společnosti AURA, s.r.o. v Austrálii, jim byla navržena daňová optimalizace, která spočívá v registraci společnosti standardním způsobem, pouze k GST, která by jim umožňovala uplatňovat si nárok na odpočet GST v rámci Austrálie. Nelze s přesností určit, zda se jedná o částku, která je dostatečná na to, aby si společnost zvýšila administrativní náklady a náročnost, která by byla s touto optimalizací spojená, neboť nebyly poskytnuty skutečné hodnoty, které se týkají přijatých plnění od australské společnosti.

Poslední pozornost této diplomové práce byla věnována společnosti FAU, s.r.o., u které se na základě dostupných informací autor domnívá, že neměla dostatečné indicie, které by ji uvedly v podezření, že je nevědomě zapojena do Karuselového podvodu a úmyslné zapojení jim nebylo prokázáno. Postup finanční správy byl z pohledu autora naprosto nevhodný, ukvapený, a hlavně likvidační vůči společnosti FAU, s.r.o., která kromě zaplacení ušlé DPH z pozice plátce, byla donucena prostřednictvím zajišťovacích příkazů zaplatit tu samou DPH znovu. Soud sice dal společnosti FAU, s.r.o. později zapravdu, nicméně to už nic nezmění na tom, že firma není schopna již nadále vykonávat svou činnost a ať se stane cokoliv, bude již navždy její jméno spojováno s karuselovým podvodem, neboť tato kauza byla hodně medializovaná. Domnívám se, že nakonec bude muset být společnost FAU, s.r.o. odškodněna za nesprávný postup finanční správy, přičemž odškodné se bude s největší pravděpodobností pohybovat v rámci miliard korun a nezmění na tom nic ani to, že v současnosti finanční správa kromě společnosti FAU, s.r.o. jako celku, podala žalobu i na jejich jednatele a majitele společnosti, což lze hodnotit jako pokus o přenesení viny na někoho jiného.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží 2017*. 7. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2017. 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2018 – zákon s přehledy*. 15. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0865-7.
- [3] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 7., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. 161 s. ISBN 978-80-247-5838-1.
- [4] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2018 – výklad s příklady*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 432 s. ISBN 978-80-271-0799-5.
- [5] HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, *Daň z přidané hodnoty 2018*. 12. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Meritum. 129 s. ISBN 978-80-7552-997-8.
- [6] KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2018*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 383 s. ISBN 978-80-7554-134-5.
- [7] MIKULECKÁ, Mária. *Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře*. Olomouc: Anag, [2016]. 135 s. ISBN 978-80-7554-002-7.
- [8] SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI. *Value added tax: a comparative approach*. Second edition. New York: Cambridge University Press, 2015. 543 s. ISBN 978-1-107-04298-8.
- [9] ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. 98 s. ISBN 978-80-7502-252-3.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Právní předpisy

- [11] Zákon č. 23/1994, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Velká Británie. Dostupný taky z: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>

- [12] Zákon č. 55, 1999 as amended, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999. Commonwealth of Australia. Dostupný taky z: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2014C00008>
- [13] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouv y. ISSN 1211-1244.
- [14] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.
- [15] Zákon č. 197(4800)/2012, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Lotyšská republika. Dostupný taky z: <https://www.vestnesis.lv/op/2012/197.2>

Elektronické dokumenty a ostatní

- [16] *Austrálie: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. BusinessInfo.cz [online]. [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/australie-obchodni-a-ekonomicka-spoluprace-s-cr-19121.html>
- [17] BOPP, Mathias. *Towards a definitive European VAT system*. Expert blog KPMG Switzerland [online]. [cit. 2019-03-27]. Dostupné z: https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/towards-a-definitive-european-vat-system/?fbclid=IwAR2zauLXJOluWzrU9uRCUYoKbPOZIM8438W40rMNY1zgmgo_PjBh5yv8rg
- [18] *Details of Tax Revenue - Latvia*. OECD [online]. [cit. 2019-01-15]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVLVA>
- [19] *Details of Tax Revenue - United Kingdom*. OECD [online]. [cit. 2019-01-15]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVLVA>
- [20] *GST cross-border transactions between businesses*. Australian Government - Australian Taxation Office[online]. [cit. 2019-02-13]. Dostupné z: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/GST-cross-border-transactions-between-businesses/>

- [21] *GST on imported services for Australian businesses*. Australian Government - Australian Taxation Office[online]. [cit. 2019-02-12]. Dostupné z: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/business-bulletins/articles/gst-on-imported-services-for-australian-businesses/>
- [22] KADLEC, Michal. *Statistický výkaz Intrastat*. Portál.POHODA.cz [online]. [cit. 2018-12-11]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/statisticky-vykaz-intrastat/>
- [23] KLIMŠOVÁ, Bohdana. *Evropská komise připravuje akční plán, který povede ke změnám DPH*. Bnt attorneys in CEE [online]. [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: <https://www.bnt.eu/cs/zpravy/pravni-novinky/2589-evropska-komise-pripravuje-akcni-plan-ktery-povede-ke-zmenam-dph?layout=bnt%3Anews&fbclid=IwAR373EZ-wdOpTo3f1XuqaJYoIHA7gZt9yV3r8Xo-E6HNCFlOpKHjr7QkwUI>
- [24] *Lotyšsko: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. BusinessInfo.cz [online]. [cit. 2019-03-27]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/lotysko-obchodni-a-ekonomicka-spoluprace-s-cr-17786.html>
- [25] *Place of supply of services (VAT Notice 741A)*. GOV.UK [online]. [cit. 2019-02-08]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a>
- [26] PROCHÁZKA, Jakub. *Kontrolní hlášení k DPH: Proč má být účinnou zbraní na podvody?*. BusinessInfo.cz[online]. [cit. 2018-12-11]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kontrolni-hlaseni-k-dph-proc-ma-byt-ucinnou-zbrani-na-podvody-68022.html>
- [27] *Případ FAU: Soud zrušil rozhodnutí o zajišťovacích příkazech*. ČESKÁ TELEVIZE [CZ] [online]. [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/regiony/2249305-kauza-fau-krajsky-soud-v-ostrave-zrusil-rozhodnuti-o-zajistovacich-prikazech>
- [28] *Reverse charge of GST on things purchased from offshore*. Australian Government - Australian Taxation Office [online]. [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: <https://www.ato.gov.au/business/gst/in-detail/rules-for-specific-transactions/international-transactions/reverse-charge-of-gst-on-things-purchased-from-offshore/>
- [29] *Souhrnné hlášení k DPH do EU*. Jakpodnikat [online]. [cit. 2018-12-11]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/souhrnne-hlaseni-dph.php>

- [30] *Souhrnné vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“*. GŘ [online]. [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/Souhrnne-vyjadreni-FS-ke-kauze-FAU-8734>
- [31] *Tax on goods and services*. OECD [online]. [cit. 2019-01-18]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>
- [32] *Tax system in Latvia*. Ministry of Finance Republic of Latvia [online]. [cit. 2019-02-09]. Dostupné z: <http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/#indirectTaxes>
- [33] *VAT rates on different goods and services*. GOV.UK [online]. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>
- [34] *Velká Británie: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. BusinessInfo.cz [online]. [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/velka-britanie-obchodni-a-ekonomicka-spoluprace-s-19073.html>
- [35] VLKOVÁ, Jitka. *Poslední platí. Podvádět s DPH díky ztracenému obchodníkovi už nepůjde*. IDNES.cz[online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/statisticky-vykaz-intrastat/>
- [36] *When to charge GST (and when not to)*. Australian Government - Australian Taxation Office [online]. [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: [https://www.ato.gov.au/Business/GST/When-to-charge-GST-\(and-when-not-to\)/](https://www.ato.gov.au/Business/GST/When-to-charge-GST-(and-when-not-to)/)


Seznam zkratk

ABN	Australian business number
AURA	AURA, s.r.o.
DP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	Daňový řád
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
GST	Goods and Services Tax
JČS	Jiný členský stát
MP	Místo plnění
NDP	nový dopravná prostředek
OND	Osoba nepovinná k dani
OPD	osoba povinná k dani
OSS	One Stop Sop
PO	právnická osoba
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona; - bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2019


.....

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – Přiznání k DPH společnosti AURA, s.r.o.
- Příloha č. 2 – Kontrolní hlášení společnosti AURA, s.r.o.
- Příloha č. 3 – Souhrnné hlášení společnosti AURA, s.r.o.
- Příloha č. 4 – Uskutečněné plnění v tuzemsku – faktura
- Příloha č. 5 – Přijaté plnění v tuzemsku – faktura
- Příloha č. 6 – Uskutečněné intrakomunitární plnění v Lotyšsku – faktura
- Příloha č. 7 – Přijaté plnění od společnosti sídlící v Anglii – faktura
- Příloha č. 8 – Uskutečněné plnění v Austrálii – faktura
- Příloha č. 9 – Přijaté plnění od společnosti sídlící v Austrálii – faktura
- Příloha č. 10– Přiznání k DPH lotyšského Ministerstva obrany
- Příloha č. 11– Kontrolní hlášení lotyšského Ministerstva obrany
- Příloha č. 12– Přiznání k DPH společnosti Serif (Europe) Ltd
- Příloha č. 13– Kalkulační list GST australského Ministerstva obrany
- Příloha č. 14– Kalkulační list k GST společnosti Emantra Pty Ltd